



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.657409/2012-30
RESOLUÇÃO	3202-000.436 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAÍZEN ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 08-31.429, da 4ª Turma da DRJ/FOR:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório nº 048932200, da DERAT / SÃO PAULO, que deferiu em parte o pedido

de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa, formulado no PERDCOMP nº 19081.29466.171011.1.5.09-1250, créditos esses oriundos da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo, referente ao 4º trimestre de 2008 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

2- Do valor pleiteado de R\$ 10.111.662,38, foi reconhecido o valor de R\$ 4.291.749,48, valor este referente ao crédito dos meses de Outubro a Dezembro do ano calendário de 2008.

3- Segundo o Despacho Decisório citado, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologado parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 31977.64574.220610.

1.7.09-4948 e não foram homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMP: 39499.

13526.290710.1.3.09-5316; 05137.74317.280510.1.3.09-2608;
17662.25717.140710.1.3.09-3676; 37748.03884.150710.1.3.09-9064;
07837.83229.250510.1.3.09-8177; 23196.66045.

140910.1.3.09-6931 e 11422.41596.210910.1.3.09-4962. Também não há valor a ser restituído/ ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 19081.29466.171011.1.5.09-1250. O enquadramento legal foi a Lei nº 10.833, de 2003; Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. e o Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

4- Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls 3746/67), no qual se baseou o Despacho Decisório (e-fls 6), o reconhecimento parcial do crédito se deu em virtude de glosa de créditos informados no Dacon, mas não respaldados na legislação, visto que, no entendimento da fiscalização, o conceito de insumos, de onde se originam os créditos pleiteados pelo contribuinte, não é abrangente. Assim se pronunciaram os Auditores na análise dos créditos:

Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os “insumos diretos” e “insumos indiretos”. Em consequência, por exemplo, são:

1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e 2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, na sua versão atual, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como na IN SRF nº 404, de 2004.

Vista dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como

ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram os créditos em tela (negritei).

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Lei nº 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para a Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool de uso não carburante. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool não carburante. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Prosseguindo, os auditores assim se pronunciaram:

Como se observa, é necessário que o bem sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação para que seja considerado um insumo. No caso de serviços, é necessário que ele seja aplicado ou consumido.

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Foi efetuada a glosa de despesas apresentadas nos arquivos “Apuração_de _Créditos_Pis-Cofins_102008”, “Apuração_de _Créditos_Pis-Cofins_112008” e “Apuração_de _Créditos_Pis-Cofins_122008”. As planilhas contidas nos arquivos com despesas vinculadas na coluna “Dacon” contendo 2 e 3 são: NOTAS FISCAIS, NOTAS FISCAIS ME, AGRÍCOLA e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

Com base na fundamentação indicada na legislação de regência, qual seja, o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com nova redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e arts 8º e 9º da IN SRF 404/2004, descrita para Bens e Serviços Utilizados como Insumo, foram efetuadas as glosas nas planilhas “Agrícola”, NOTAS FISCAIS ME, NOTAS FISCAIS e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

Como a interessada apresentou diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes situações e etapas que compreendem o objeto social da pessoa jurídica, inclusive bens e serviços utilizados na semeadura, colheita e transporte,

estes foram glosados por, no entendimento da fiscalização, estarem excluídos do conceito de insumo referido nas leis 10637/2002 e 10833/2003.

Ciente do despacho decisório nº 048932200 em 24/04/2013 e inconformada com o parcial indeferimento, a pessoa jurídica, por seus representantes legais, apresentou manifestação de inconformidade em 21 de maio de 2013 (e-fl. 12 e seguintes) alegando:

-a tempestividade da peça de defesa; i-preliminarmente, que há nulidade do despacho decisório ante a ausência de motivação para a glosa de todos os insumos vinculados à área rural (vez que é empresa agroindustrial que tem por objeto a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados desta, entre outras atividades) e bens do ativo imobilizado, tomado por premissa que todos os bens e serviços aplicados na área agrícola da Requerente não configuram insumos; requer diligência ou perícia, por ser necessária:

i.2- alega, para invocar a nulidade, a insuficiência de motivação, vez que é precária a análise realizada, cujos parâmetros de pesquisa sequer foram descritos no despacho decisório, inviabilizando a possibilidade de entendimento acerca do trabalho fiscal realizado, prejudicando o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa pela Requerente; i.3- pugna pela realização de diligência ou perícia, indica perito e apresenta quesitos para demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa.

ii- no mérito:

ii.1- que os créditos de COFINS pretendidos pela Requerente buscam fundamento, entre outros dispositivos, no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 (com idêntico teor ao art. 3, inciso II, da Lei nº 10.637/2002) e, embora referido dispositivo trate do conceito de "insumo" em termos genéricos, o Despacho Decisório restringiu seu conteúdo apenas aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e aos serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, conforme previsto no art. 8º, inciso I, "b", c/c §5º, inciso I, "b", da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, entendimento que não encontra apoio no art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003; ii.2- a glosa dos créditos realizada e o Despacho Decisório que a manteve tomaram por premissa que todas as despesas vinculadas à área agrícola da Requerente, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, não constituem insumos para fins de creditamento da COFINS, uma vez que não tem vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool – entendimento que é manifestamente improcedente, pois desconsidera que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindustrial é verticalizado, sendo a Requerente responsável pela produção não apenas do açúcar e do álcool em etapa final de industrialização, mas também da principal matéria-prima destes produtos, que é a cana-de-açúcar – o processo de produção do açúcar e do álcool se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa

industrial apenas a parte final do processo – cita Solução de Divergência COSIT nº 12/2007; ii.3- despesas com energia elétrica, arrendamento agrícola e aluguéis em geral :

afirma a manifestante ser equivocada a afirmação de que o aluguel de prédio previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei n. 10.637/02 e da Lei 10.833/03 não abrange a propriedade rural: a palavra "prédio" contida no artigo 3º, IV, da Lei n. 10.637/02 e da Lei 10.833/2003, quer em seu sentido próprio, quer do ponto de vista jurídico, aplica-se-ia também aos imóveis rurais e não apenas aos imóveis urbanos; em particular, a atividade rural encontra-se também sujeita ao regime não-cumulativo da COFINS, impondo-se que a interpretação dos dispositivos legais observem que as atividades produtivas nestes casos são realizadas por meio do "prédio rústico" ao qual se refere a legislação; nesse sentido, o arrendamento de propriedades rurais de pessoas jurídicas constitui gasto essencial e imprescindível para a realização do plantio da cana-de- açúcar para a produção de açúcar e álcool, o que autoriza a apropriação de créditos da contribuição paga; ii.4 - despesas com embalagens, armazenagem e fretes na operação de venda:

afirma a defendente que são indevidas as glosas dos créditos pretendidos pela Requerente relativos (i) às despesas de elevação portuárias, estufagem, movimentação de mercadorias, rolagem de contêineres; (ii) as embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, por se prestarem apenas para o transporte do açúcar; (iii) as despesas de serviços como atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários, capatazia; (iv) serviços de transporte e movimentação de cargas, com centro de custo Armazém de Açúcar Externo e Interno; e (v) fretes pagos a empresas que tem como atividade o agenciamento marítimo, por estarem em consonância com os incisos II e IX do artigo 3º e artigo 15, inciso II da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002; ii.5- o direito ao crédito da COFINS sobre gastos com combustíveis / graxas utilizados no transporte de insumos e produtos encontra-se expressamente assegurado no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, pois resta demonstrado que a produção do açúcar e do álcool abrangem de modo intrínseco e indissociável as atividades realizadas nas áreas rurais, desde a obtenção da terra (via arrendamento ou não), passando pelo plantio, colheita e destinação dos insumos para a produção do açúcar e do álcool; ii.6- despesas de depreciação do ativo imobilizado: afirma a interessada que ficou demonstrada a ilegalidade da segregação e exclusão da base de creditamento da COFINS dos bens e serviços vinculados às atividades produtivas da cana-de-açúcar, as quais também integram o custo de produção do açúcar e do álcool; ii.7- outras glosas reclama a defendente das despesas glosadas vinculadas aos centros de custos (i) administrativos; (ii) não ligados diretamente com a produção, tais como:

águas residuais, captação de água, tratamento de água, etc; (iv) ligados à produção, tais como:

serviços de controle de pragas, coleta de torta de filtro e transporte de resíduos. E ainda, as despesas sem vinculação a centros de custos, mas referentes à laboratório e produtos químicos não diretamente ligados à produção, as quais também integram o custo de produção do açúcar e do álcool; ii.8- imprescindível o reconhecimento do direito ao crédito de COFINS, tendo em vista que todos os insumos acima tratados encontram-se vinculados à receita de exportação:

o creditamento de PIS e COFINS sobre os custos, despesas e encargos e vinculados à receita de exportação é assegurado de forma ampla pelo art. 6º, §3º e art. 15º, inciso II da lei nº 10.833/03, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito; ii.9- dos créditos decorrentes da não-cumulatividade e o equivocado critério de rateio utilizado pela fiscalização: sustenta a pessoa jurídica que "não há necessidade de utilizar um dos métodos de rateio previstos no § 8º, art. 3º, da Lei n. 10.833, de 2003, para determinar o quantum do crédito presumido mencionado no subitem anterior, pois a usina pode determinar com precisão o quanto de cana-de-açúcar foi destinado para produzir açúcar e o quanto foi destinado para produzir álcool.", pois denota-se que não há na legislação aplicável ao caso em comento um conceito expresso de "receita bruta total"; entretanto, por meio da utilização do método de interpretação sistemática da legislação, aufere-se que a "receita bruta total" só pode ser tida como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que a própria hipótese de incidência da COFINS, segundo dispõe o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003.

Processo 10880.657409/2012-30 Acórdão n.º 08-31.429 DRJ/FOR Fls. 7 7 Por derradeiro, requer o acolhimento da preliminar de nulidade arguida, ou, ao menos, a baixa dos autos em diligência para análise da vinculação dos insumos em tela com a atividade produtiva da Requerente, ou, superada a preliminar, que a presente manifestação de inconformidade seja julgada procedente, reformando-se o despacho decisório atacado, de sorte que sejam homologadas integralmente as compensações abrangidas neste processo.

Registre-se que após o prazo para apresentação da manifestação de inconformidade, a interessada requereu a juntada de laudo expedido pela Universidade de São Paulo, com considerações a respeito dos processos de fabricação do açúcar e do álcool da indústria sucro-alcooleira, que deferi e acatei como subsídio para formar a minha convicção, para o caso do referido laudo trazer luzes que permitam a solução do litígio. Fi-lo em homenagem ao princípio da ampla defesa e do contraditório, embora o prazo para juntada de documentos houvesse se esgotado com o termo final para entrega da inconformidade.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO O pedido de perícia formulado com o objetivo de protelar injustificadamente a solução do litígio não é de ser deferida.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre a ocorrência de uma das situações de exceção previstas legalmente.

FALTA DE PROVA. UTILIZAÇÃO COMO INSUMO.

Incumbe ao manifestante comprovar que determinado bem ou serviço, sobre o qual pleiteia creditamento, foi utilizado como insumo na fabricação de produtos destinados à venda na exportação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2008 RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que 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 substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

RESSARCIMENTO. COMBUSTÍVEIS.

O gasto com combustíveis utilizados como insumos na fabricação de produtos gera crédito na apuração da Cofins e do PIS/Pasep NãoCumulativos. Para as demais aplicações de combustíveis não é permitido o creditamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos para afastar as glosas realizadas pela fiscalização.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Trata-se de auto de infração lavrado para exigência de COFINS não-cumulativa relativa ao período de apuração do 4º trimestre/2005, com incidência de multa de ofício de 75%, por insuficiência de saldo de créditos a serem descontados em razão da glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

A Fiscalização glosou parte do valor do crédito apurado por entender que os insumos que compuseram a base de cálculo da contribuição não fariam parte da produção agroindustrial, atividade fim da Recorrente.

Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no setor sucroalcooleiro, que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar).

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar várias situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do

CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância.

Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOACUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Dessa forma, vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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; 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Assim, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Nesse sentido, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Na obra escrita pelo Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, o autor tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 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.” Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).Essencialidade -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)” Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Dessa forma, com fundamento nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma

separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

No entanto, por ter sido realizado antes do parecer da PGFN acerca do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, o acórdão recorrido não tratou do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não considerou qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Assim, conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Conclusão

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, proponho converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora se manifeste, conclusivamente, sobre a adequação dos bens e serviços apontados pelo contribuinte como insumos, tendo-se em conta o conceito fixado no REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e no Parecer Cosit nº 5, bem como se manifeste sobre o suposto direito dos créditos alegados pela contribuinte. Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, podendo-se, se necessário, intimar o contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos adicionais. Após a manifestação do Recorrente acerca dos resultados da diligência, os autos devem retornar a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro