



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.720429/2013-35
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-003.622 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de janeiro de 2024
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade preparadora para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente para apresentar, “caso entender necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta dos autos (Laudo/Parecer Técnico sobre atividades essenciais para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade, elaborado pela Universidade de São Paulo – USP), com o intuito de se demonstrarem a essencialidade e a relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, quando imprescindíveis e importantes ao processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170/STJ e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) elaborar novo Relatório Fiscal, considerando as informações já constantes dos autos e as demais produzidas durante a diligência, especificando as glosas de créditos porventura revertidas e/ou mantidas, (iii) ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e (iv) cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento, no qual passo a reproduzir alguns excertos do relatório, conforme segue abaixo:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de e-fls. 2/17, em virtude da apuração de insuficiência de recolhimento da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de outubro a dezembro de 2008, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 3.304.647,32, sendo R\$ 590.116,99 de Pis e R\$ 2.714.530,33, de Cofins, já computados nesses valores os acréscimos legais.

De acordo com o Termo de Verificação de fls. 18/40, o contribuinte foi submetido a procedimento fiscal para apurar a liquidez e certeza de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

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.

Primeiramente, a fiscalização salientou que:

- à e-fl. 19:

A contribuinte declara, conforme carta resposta entregue em 13/06/2012, e em documentos entregues em intimações anteriores, que :

-“NÃO utiliza os métodos de rateio previstos nas Leis 10833/2003 e 10637/2002 para o cálculo presumido – atividades agroindustriais, e SIM o que sugere a Nota Cosit n.º 42/2009, que dispõe acerca do critério aplicado pelas usinas de açúcar para a determinação do volume de cana de açúcar destinada à produção do açúcar. Em outras linhas, a aplicação dos critérios de rateio previstos nas normas citadas aplicam-se tão somente aos custos comuns, assim entendidos como aqueles que não são passíveis de distinção da destinação por outro meio”.

-“não foi solicitada consulta que interfira na apuração dos créditos pleiteados no ano de 2.008”.

-“os principais produtos comercializados pela companhia são: Álcool Hidratado Carburante, Álcool Anidro Carburante, Álcool Industrial, Açúcar Cristal, Açúcar Refinado, Produtos de Varejo, Melaço, Bagaço de Cana, Cana de Açúcar, Energia Elétrica, e, bem como, Prestação de Serviços, Lubrificantes, Óleo Diesel, fertilizantes, herbicidas, Inseticidas e Materiais de Almoخورifado para empresas coligadas e fornecedores de cana.”

- “não existe nenhuma ação judicial que interfira na apuração dos créditos pleiteados”

-“adquire os insumos agrícolas previstos no artigo 1.º da Lei 10.925/04 tributados a alíquota zero”.

Entende a fiscalização, quanto ao rateio proporcional para atribuição dos créditos no regime da não cumulatividade o seguinte, traduzido no texto de e-fl 21 e seguintes:

No caso dos custos, despesas e encargos comuns, o percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002 e inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, deve ser

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

As receitas decorrentes de vendas do ativo permanente e as receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns. (Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002 e Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei 10.833, de 2003).

Esse mesmo método (rateio proporcional) também deve ser adotado para determinar os créditos que poderão ser ressarcidos ou compensados com tributos, ou seja, considerando as receitas não cumulativas auferidas no mês com vendas destinadas ao mercado externo e aquelas destinadas ao mercado interno.

Portanto, o percentual a ser utilizado para efeito de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns foram recalculados pela fiscalização, tendo como base os valores das receitas auferidas em cada mês, não sendo consideradas as receitas do ativo imobilizado e as receitas financeiras, conforme ANEXO 1, parte integrante e indissociável do auto de infração.

Quanto a bens e serviços utilizados como insumo, o entendimento da auditoria da RFB utilizou conceitos emanados do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, alterado pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e com nova redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, para definir “*insumos*” para fins do Pis e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, disciplinou a matéria em relação à Cofins.

Segundo os auditores fiscais da RFB, 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.

Para os fiscais, essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004.

Vista dessa maneira, afirmam os autuantes, 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 o créditos em tela.

Da análise do exposto acima, concluíram que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “*insumos*”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. 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. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa .

Concluindo o raciocínio, fiscal, 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.

Constaram do termo de verificação, e anexos, os lançamentos apresentados nas planilhas considerados como base dos créditos pela Raizen que foram glosados na análise feita pela fiscalização no 4º trimestre de 2008:

ANEXO II – AGRÍCOLA – glosas nas planilhas Agrícola;

ANEXO III – ARRENDAMENTO AGRÍCOLA – glosas nas planilhas Arrendamento Agrícola;

ANEXO IV - NOTAS FISCAIS 4º TRIMESTRE 2008 – glosas nas planilhas Notas Fiscais e Notas Fiscais ME;

ANEXO V – DEPRECIACÃO – glosas nas planilhas Depreciação e

ANEXO VI – OLEO DIESEL – glosas na planilha Óleo Diesel.

Foram lançadas as contribuições do PIS e da Cofins não cumulativas, devidas no mês de dezembro/2008, apuradas com base nas receitas obtidas no mercado interno tributadas no regime não cumulativo, após as compensações dos créditos vinculados às receitas no mercado interno e presumidos, apurados na fiscalização.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 3960 e seguintes, na qual reinvidica:

- tempestividade da peça de defesa;

- que não pode concordar com a interpretação dada pela Auditoria da RFB ao conceito de *insumo*, externada pela IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, que o teria equiparado ao conceito estabelecido legalmente para o IPI, e que admite, indevidamente, como insumos apenas os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à exportação, vez que a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica da COFINS;

iv- o sistema de não cumulatividade do Pis e da Cofins é um sistema diferenciado de "*não-cumulatividade*", diferente do IPI, por ser muito mais abrangente, devendo integrar todas as despesas e custos necessários utilizados na produção de bens e serviços;

v- que os tribunais administrativos (CARF) vem julgando lides semelhantes segundo o entendimento de que o conceito de insumo passível de crédito de Pis/Cofins tem definição própria e deve: ser utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade; ser indispensável para a formação do produto e serviço e estar relacionado ao objeto social do contribuinte;

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

vi- que o CSRF já deu decisão no sentido de os bens e serviços aplicados à unidade de produção também geram direito ao crédito, pelo que tal entendimento deve ser aplicado ao caso em tela, pois a impugnante adquire diversos bens e serviços que constituem dispêndio fundamental, imprescindível ao processo produtivo;

vii- a Lei 10.833/2003 não conceitua "*insumos*" e, tampouco, remete à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, do que depreende-se que o legislador ordinário pretendeu estatuir o conceito amplo e comum para insumos, ou seja, elementos diretos e indiretos necessários à produção de bens e serviços;

viii- que a restrição ao conceito de insumo trazida pelas IN SRF 247/2002 e 404/2004 cobre-se de latente ilegalidade, pois restringe e altera o conteúdo da lei; como "lei" deve ser entendido o seu sentido estrito – ato normativo, entre os quais não se enquadram o decreto, as instruções normativas e as ordens de serviço;

ix- ainda que se considerem os ditames das IN SRF 247/2002 e 404/2004, a defendente faz jus aos créditos em discussão, pois faz parte do seu objeto social a atividade agroindustrial – fabricação de açúcar e álcool, que abrange o plantio da cana, corte, carregamento, pesagem, distribuição e venda destes produtos, que são custos de produção da empresa;

x- os insumos utilizados na produção da cana de açúcar, matéria-prima base para a produção dos produtos finais comercializados pela recorrente não podem ser ignorados para fins de apuração do crédito de COFINS;

A pessoa jurídica ataca, em sua peça, a glosa de dos créditos de serviços utilizados como insumos, alegando que todas são equivocadas e indevidas, pois estão diretamente ligadas o processo produtivo.

Sustenta a manifestante que a glosa dos créditos realizada tomou por base todas as despesas vinculadas à área agrícola, inclusive aquelas relacionada à produção da cana de açúcar, por entender que não tem vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool nos restritos termos das IN SRF 247/2002 e 404/2004, com o qual não pode concordar.

Pleiteia a defendente que sejam considerados os créditos relativos: aos custos por ela suportados na área administrativa; aos combustíveis utilizados no transporte por veículos, caminhões e máquinas agrícolas, por entender que caberiam tais créditos para os combustíveis e lubrificantes; a embalagens de produtos; a materiais não considerados como insumos ou insumos indiretos e produtos químicos; a arrendamentos e aluguéis agrícolas; a energia elétrica, aluguéis e arrendamentos mercantis; aos custos de armazéns e transportes dos produtos – fretes; aos custos de depreciação do ativo imobilizado; em suma, a defendente ampara-se na pretensa ilegalidade das disposições das IN SRF 247/2002 e 404/2004, para atacar, item a item, todas as glosas efetuadas pela Auditoria Fiscal da RFB, tais como foram descritas no termo de verificação fiscal, afirmando que tais glosas são indevidas e sustentando a correção do creditamento feito pela pessoa jurídica com base nos julgados do CARF e do CSRF.

A defendente afirma que é equivocado o critério de rateio utilizado pela fiscalização, argumento por esta defendido para descaracterizar o critério da interessada para cálculo dos créditos apropriados.

Pugna a pessoa jurídica pela impossibilidade de incidência de juros sobre a multa punitiva, que não seria admitido em nosso ordenamento, cf. jurisprudência do CSRF.

Por derradeiro, a interessada requer seja reconhecido integralmente os créditos de Pis no regime não-cumulativo; a juntada posterior de documentos alegando que os 30 dias foram insuficientes para apresentar toda documentação e, também, a realização de

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

perícia, nos termos do inciso IV do Dec. 70.235/72, indicando o perito e apresentando quesitos.

“*In fine*”, resumindo e aditando, requer a impugnante: o reconhecimento integral dos créditos de Pis e Cofins não cumulativos dos meses de setembro a dezembro de 2008; a diligência/prova pericial, formulando quesitos e indicando assistente; o provimento da impugnação e o cancelamento do auto de infração; se frustrados todos os pedidos anteriores, que seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, por não existir fundamento legal para essa exigência.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.720429/2013-35

As multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, constituem “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, para fins de aplicação do art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996. Sendo assim, uma vez que não tenham sido recolhidas no prazo legal, ficam sujeitas à incidência de juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese:

- a. Do conceito legal de "insumo"
- b. Dos insumos aplicados na fase agrícola da produção
- c. Da glosa de outros créditos de dispêndios direta e indiretamente relacionados com a produção
- d. Das despesas de frete e armazenagem portuária
- e. Arrendamento de Propriedade Rural
- f. Da depreciação de bens utilizados na fase agrícola
- g. Da glosa dos créditos decorrentes da não cumulatividade e o equivocado critério de rateio utilizado pela fiscalização
- h. Dos demais créditos glosados
- i. Da impossibilidade de aplicação de juros sobre multa de ofício

Sendo esses os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Não há preliminares a serem apreciadas.

Nos termos do que já foi relatado o presente processo trata de autos de infração de e-fls. 2/17, em virtude da apuração de insuficiência de recolhimento da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de outubro a dezembro de 2008, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 3.304.647,32, sendo R\$ 590.116,99 de Pis e R\$ 2.714.530,33, de Cofins, já computados nesses valores os acréscimos legais.

Ao submeter o contribuinte a procedimento fiscal a fiscalização efetuou inúmeras glosas sobre os produtos relacionados aos quais se pretendia obter créditos. As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pelo contribuinte e dos produtos e serviços a serem avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou no relatório.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.720429/2013-35

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

De início, cumpre destacar que as hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são **exaustivamente** estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva. Deveras, a legislação de regência dispôs que as contribuições em comento ostentam como base de cálculo o faturamento do sujeito passivo, tomado como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas (salvo exclusões legais). **Todavia,** a legislação tratou de discriminar os bens e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003).

Referidas leis, ao definirem a possibilidade de creditamento de insumos, destacaram que estes serão, portanto, os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A título de interpretação e regulamentação do tema, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas SRF n.º 247/02 e 404/04, que assim estabelecem, respectivamente:

IN SRF N.º 247/02

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:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

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

a) as 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;

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

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

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

(...)

IN SRF N° 404/04

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

I - 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 domiciliado no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

Assim, as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal explicitaram a definição de insumo já prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para efeitos de “descontos de créditos” de PIS e Cofins nas aquisições de bens e serviços empregados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Como antes explicitado, a controvérsia posta nos presentes autos reside, principalmente, sobre a pretensão de alargamento do conceito de insumos, previsto na legislação que rege o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, com a conseqüente ampliação do creditamento para a quase totalidade dos dispêndios efetuados pela empresa.

(...)

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.720429/2013-35

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia gravita sobre as receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição e das glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação de produtos exportados, apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, 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 da 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 Dispêndios Realizados

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

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 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. 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

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.(...)” (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.”

Ancorada 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.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.622 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.720429/2013-35

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.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta no anexo Laudo/Parecer Técnico sobre atividades essenciais para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade, nas e-fls 4.169 e ss., elaborado pela Universidade de São Paulo - USP, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
2. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar além do Laudo/Parecer Técnico, nas e-fls 4.169 e ss, entregue pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;
3. Ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e
4. Cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

É o meu entendimento.

(documento Assinado Digitalmente)

Márcio Robson Costa