



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.735813/2011-71
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.613 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2024
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente USINA DA BARRA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
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 na Descrição Resumida do Processo de Produção de Açúcar e Alcool, 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:

O presente processo foi formalizado para tratamento das Declarações de Compensação 40825.49576.150207.1.3.08-3068 e 06475.95033.190307.1.3.08-5682, que utilizam

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

crédito de PIS/Pasep não-cumulativo, no valor de R\$ 165.136,85 (cento e sessenta e cinco mil, cento e trinta e seis reais e oitenta e cinco centavos), apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, em virtude da não incidência deste tributo sobre as receitas das operações de mercadorias para o exterior, conforme a Lei nº 10.637/2002 e IN SRF nº 247/2002.

A fiscalização da DRF elaborou o Termo de Verificação de fls.2033/2055, no qual explicou as glosas efetuadas e os cálculos indicando um crédito inferior ao pleiteado pela empresa. 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.

Naquele termo está indicada alteração no rateio proporcional para atribuição de créditos da não-cumulatividade, bem como detalhados os valores de créditos de insumos, em função de itens que não se enquadram nesse conceito como definido na Instrução Normativa SRF nº 247/2002, e de bens e serviços vinculados a centros de custo não relacionados diretamente à produção do bem a ser comercializado, além da glosa dos créditos de óleo diesel e gasolina adquiridos para revenda, por incidir a modalidade monofásica.

Entendeu que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde seria fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos.

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 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.

Assim, a glosa alcançou os diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como serviços de dedetização, transporte de funcionários, manutenção de ar condicionado, viagens e deslocamento etc, além de:

Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, peças utilizadas em veículos, caminhões e tratores, xerox, fotos, produtos de higiene, limpeza, remédios, alimentos consumidos em alojamentos e refeitório, móveis e utensílios de escritório, trilhos ferroviários, tubos, barras e chapas de aço, bem como aqueles sem identificação, dentre outros.

Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica de serviços com exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), serviços de acompanhamento de estufagem, lonas, produtos de *limpeza, pintura, recarregamento*

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

de extintores, manutenção em lonas e containers, conserto de rádio amadores, limpeza de fossas J viagens e deslocamentos, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

A autoridade fiscal glosou, também, alimentação, medicamentos, serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, garfo, facas, máquina de calcular, caneta, telhas, transportes de turmas etc.

Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, ARMAZÉM DE AÇÚCAR, ARMAZÉM EXTERNO - CAVINATO, ARMAZÉM EXTERNO -CERBA, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, DESENVOLVIMENTO AGRÔNOMICO, DIRETORIA AGRÍCOLA, DIRETORIA INDUSTRIAL, ESTAÇÃO EXPERIMENTAL, ESTRADAS/CERCA/PONTE, IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS, LABORATÓRIO DE CORTESIA, LABORATÓRIO DE LUBRIFICAÇÃO E COMBOIO, LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICROBIOLÓGICO, LABORATÓRIO METHARZUM, LABORATÓRIO TEOR DE SACAROSE, LAVADOR DE VEÍCULOS E BORRACHARIA, LIMPEZA OPERATIVA, MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO DE CAMPO, MÃO DE OBRA AGRÍCOLA, (MINEIROS), MÃO DE OBRA AGRÍCOLA MÃO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (REGIONAIS), MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA, MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA COLHEITA, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS MÉDIAS, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS LEVES, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, MECANIZAÇÃO PLANTIO MECANIZADO, MEIO AMBIENTE (IND) ISSO 14000, OFICINA CALDERARIA, OFICINA MANUTENÇÃO COLHEDORA, OFICINA MEC/MANUT/AUTOMOTIVA, OFICINA | MECÂNICA - TRATORES, OFICINA MECÂNICA - VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PESQUISA DESENV TECNOLÓGICO, PLANTIO, PLANTIO DE CANA - CONTRATOS, PLANTIO MECANIZADO, PLANTIO ORGÂNICO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGÂNICO, PROGRAMA ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR, REFLORESTAMENTO, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS DE TRATOS CULTURAIS, SUPERVISÃO MANUTENÇÃO AGRÍCOLA, SUPERVISÃO SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE I INDUSTRIAL, TRATO SOCA, ANIDRO CARBURANTE, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica. Não foram aceitas as despesas do tipo ALIMENTAÇÃO, HONORÁRIOS PROF P FÍSICA, MÃO DE OBRA CONTRATADA PARA CARGA, DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS, MÃO DE OBRA MANUTENÇÃO PNEUS, MATERIAIS DE LABORATÓRIO, MATERIAIS E UTENSÍLIOS (garfo, faca, balde, chuveiro), MATERIAL DE EXPEDIENTE (papel, máquina de calcular, caneta, lápis, grampeador, impressora, etc), MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL (telhas, piso, batente, laje, cimento, etc...), MATERIAIS ELÉTRICOS, MATERIAL DE LIMPEZA, PNEUS E CÂMARAS DE AR, TRANSP. RESÍDUOS INDUSTRIAIS, RETORNO TERCEIROS, SERVIÇO DE APOIO AGRÍCOLA, UNIFORMES E MAT. SEG. TRABALHO, TRANSP. DE TURMAS E PESSOAL, TRANSPORTE DE EMPREGADOS.

O Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil constatou a falta de documentos comprobatórios, tal como a nota fiscal, os quais glosou.

Não se enquadrou no conceito de insumos, também, corante laranja AEAC e similares, conjuntamente com os serviços vinculados ao centro de custo Anidro Carburante.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

Os créditos relacionados às despesas pagas à pessoa física foram glosados, ainda aluguel agrícola, aluguel de projeto social, aluguel de veículos, estacionamento e foram mantidos os créditos somente das despesas de energia elétrica consumida no estabelecimento industrial.

Os valores creditados relacionados a aluguel de moradias de funcionários, máquinas de café, data show, microfones, mesas para festas e projetos sociais não serão aceitos, uma vez que não são despesas vinculadas à atividade da empresa.

Foram glosadas também as despesas identificadas como estacionamento e condomínio e prestação de serviços, além de reembolso e aluguéis pagos a pessoa física, que não possuem previsão legal para creditamento.

Os aluguéis de veículos, também não foram aceitos, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Quanto às despesas de fretes e armazenagem, foram glosados os valores relativos à armazenagem e fretes vinculados ao centro de custo Anidro Carburante ME e Venda Anidro Carburante, tributado no regime cumulativo, sem direito a creditamento.

As despesas dos serviços de descarga, paletização, mecanização e transporte a centros de custos do processo produtivo, estadias, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, valores de ICMS sobre frete e materiais de embalagem para transporte não são passíveis de creditamento, conforme asseverou o Auditor-fiscal.

Não foram aceitas despesas de serviços, como descarga, paletização, serviços de mecanização e transporte alocados a centros de custos do processo produtivo, estadias, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, despesas com estadias e de serviços de acompanhamento de estufagem, despesas identificadas pelo tipo - SERVIÇOS MÃO DE OBRA, bem como valores de ICMS sobre frete e materiais de embalagem para transporte, como pallets e contêineres, pois apenas as despesas identificadas como frete e armazenagem na venda são passíveis de creditamento. Também não foram aceitos àqueles fretes ligados ao centro de custo - ARMAZÉM EXTERNO, DEPÓSITOS, FÁBRICA REFINARIA, INDUST. LOGÍSTICA, DESPESAS COM LICENÇAS.

No referido Termo, está a glosa de encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado dos mesmos centros de custos referidos acima, por não utilização dos bens na fabricação do produto final.

Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e como a atividade da empresa é a fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados, tais como armários, roupas, cadeiras, armário escritório, bicicleta, bebedouro de água, chuveiro lava olhos, ar condicionado, cortinas persianas, freezer, impressora, materiais equip exped administ e de escritório, microcomputador, mesa escritório, monitor, moveis e utensílios, no break, radio movel, radio portátil, radio transceptor, roçadeira, veículos, sementeira, software, suportes para teclado e cpu, telefone, fontes para câmeras, dentre outros, exceto as edificações e reformas, que foram aceitas por estarem vinculadas a atividade da empresa.

Foram glosados os valores ligados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE, ADMINISTRAÇÃO UNIDADE, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, DEPARTAMENTO FORNECEDOR D| DESENVOLVIMENTO AGRONOMIC, IMPLEMENTOS AGRÍCOLA, LABORATÓRIO DE CORTESIA, LABORATÓRIO DE LUBRIFICAÇÃO, LABORATÓRIO INDUSTRIAL, LABORATÓRIO METHARZUN, LABORATÓRIO TEOR SACAROSE, LAVADOR VEÍCULOS E BORRAC,

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

MANUTENÇÃO DE CAMPO, MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA, MECANIZAÇÃO MAQUINAS LEVES, MECANIZAÇÃO MAQUINAS MEDIAS, | MECANIZAÇÃO MAQUINAS PESADAS, OFICINA MANUTENÇÃO COLHEDEIRAS, OFICINA MEC./MANUT./AUTOMOTIVA, OFICINA MECÂNICA - TRATOR, OFICINA MECÂNICA - VEÍCULOS, OFICINAS DE IMPLEMENTOS, OUTRAS CULTURAS AGRÍCOLAS, PLANTIO, POSTO DE ABASTECIMENTO, SEGURANÇA DO TRABALHO UNI, SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, SUPERVISÃO E SERVIÇOS DE, SUPERVISÃO MANUTENÇÃO AGR, SUPORTE UNIDADES, TOPOGRAFIA, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHE, TRATO SOCA, VINHACA, exceto edificações.

O Auditor-fiscal esclarece:

Todos os créditos que não foram aceitos por essa fiscalização encontram-se relacionados nos Anexos 3, 4 e 5 - CRÉDITOS GLOSADOS - JANEIRO, FEVEREIRO E MARÇO/2007, respectivamente, que são partes integrantes do presente Termo de Verificação Fiscal, identificados pelo MOTIVO GLOSA.

Por fim, a Autoridade Fiscal concluiu:

Foram elaborados novos demonstrativos de créditos do PIS e da Cofins para os meses de JANEIRO. FEVEREIRO E MARÇO de 2007. utilizando as glosas e saldos recalculados por esta fiscalização, considerando, na recomposição do saldo de créditos de meses anteriores, as glosas efetuadas nas fiscalizações anteriores acima descritas, conforme tabelas abaixo.

Da análise dos dados extraídos do DACON, constata-se que a contribuinte utilizou os créditos do mercado interno e externo para desconto da contribuição devida em cada mês. Porém, após as glosas efetuadas por esta fiscalização não restou valor suficiente, no mercado interno e externo, para suportar o citado desconto das contribuições para o PIS e Cofins devidas no meses de JANEIRO, FEVEREIRO E MARÇO/2007.

Tais valores (excesso de crédito descontado apurado pela fiscalização) foram objeto de lançamento por meio de Auto de Infração controlado por processo específico.

Diante de tais conclusões, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP expediu o Despacho Decisório com deferimento parcial e homologação parcial das DComp apresentadas. (fls.2838/2841)

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls.2847/2864 na qual discorda das glosa.

A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637/2002). Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS/Cofins aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos.

A legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito. E, como é público e notório, o termo *insumos*, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (*input*, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica etc.;

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de *interpretar e aplicar* a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de *insumos* na Instrução Normativa 247/02. Esta restrição representa manifesto vício de ilegalidade. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

Especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;

O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de PIS. Isto porque, consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionadas (transporte de resíduos industriais – vinhaça – utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como *fertilizante ...*), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;

Quanto às despesas de depreciação do ativo imobilizado, não fez uma adequada análise a fiscalização do que ocorreu em cada uma das situações mencionadas, não bastando observar simplesmente números de contas contábeis e concluir apressadamente pelo lançamento dos créditos. Todos os itens não aceitos e lançados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante, e como tal integram os custos de aquisição e fabricação devendo gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;

No amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado. É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um prédio rústico, como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN;

O aluguel de veículos também é legítimo por estar vinculado ao processo produtivo, inclusive com previsão no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, de crédito sobre aluguel de máquinas, equipamentos e prédios utilizados nas atividades da empresa.

Igualmente está incorreta a glosa quanto às despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas-fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem. Isto porque tais notas representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, o mesmo se aplicando ao transporte rodoviário

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

para os terminais portuários, encontrando amparo no art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim também ocorre com as despesas com estadias, as quais, como sabido, referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria no terminal portuário, estando prevista sua apropriação conforme inciso IX do art. 3º da mesma lei.

Quanto ao rateio, informa a Interessada que:

Quando é possível a distinção dos custos, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02.

Dessa forma, diante da informação prestada pela Impugnante e da faculdade da aplicação ou não do método de rateio em comento, queda-se totalmente ilegal a pretensão do Fisco Federal em aplicar o rateio de forma arbitrária, seja na hipótese em que o contribuinte possui receitas sujeitas aos sistemas cumulativo e não-cumulativo.

O mesmo vale para receitas oriundas de vendas destinadas ao mercado interno e ao mercado externo, cujos custos, despesas e encargos não são comuns, sendo possível a apropriação direta dos créditos decorrentes no caso de receitas não cumulativas, sendo novamente arbitrário e ilegal o recálculo pelo Agente Fiscal pela aplicação do método de rateio.

Enfim, como amplamente demonstrado, as glosas de créditos efetuadas pela Delegacia da Receita Federal são nitidamente equivocadas, haja vista que o conceito de insumos e a amplitude da não-cumulatividade das contribuições não podem ser analisados à luz de normas nitidamente ilegais.

Por fim, solicita a reforma da decisão proferida pela DRF em Bauru.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte
ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS.

A lei apenas autoriza créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando, assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese a mesma matéria de defesa da Manifestação de Inconformidade acrescentando à sua defesa o entendimento acerca do conceito de insumo exarada pela STJ em sede de Recurso Repetitivo no Recurso Especial 1.221.170/PR, abordando os seguintes tópicos:

III - DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

III.1. DA INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “INSUMO” DADA PELO SUPERIOR

TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM REGIME DE REPETITIVO

III.2. ATIVIDADE EMPRESARIAL DA RECORRENTE

III.3. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

III.4. DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

III.5. DAS DEPRECIAÇÕES

III.6. DOS ALUGUÉIS

III.7. DAS DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA

III.8. DAS DESPESAS COM EXPORTAÇÃO

III.9. DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E DO RATEIO

IV- PEDIDOS

Diante de todo o exposto e considerando a decisão proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado como repetitivo (Temas 779 e 780), que definiu o conceito de insumo para PIS/COFINS, requer a Recorrente se digne esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a conhecer e dar provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando o acórdão recorrido para os

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

fins de reconhecer integralmente o direito creditório da empresa em relação ao PIS não cumulativo apurados nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, no montante de R\$ 117.200,10 e homologar as compensações declaradas no presente processo.

Por fim, insta salientar que junto com a Manifestação de Inconformidade foi apresentado Laudo Técnico sobre os processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética, produzido pela Universidade de São Paulo, e-fls. 2.908 e ss.

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nos termos do que já foi relatado o presente processo trata de Declarações de Compensação 40825.49576.150207.1.3.08-3068 e 06475.95033.190307.1.3.08-5682, que utilizam crédito de PIS/Pasep não-cumulativo, no valor de R\$ 165.136,85 (cento e sessenta e cinco mil, cento e trinta e seis reais e oitenta e cinco centavos), apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, em virtude da não incidência deste tributo sobre as receitas das operações de mercadorias para o exterior.

A fiscalização da DRF elaborou o Termo de Verificação de fls. 2033/2055, no qual explicou as glosas efetuadas e os cálculos indicando um crédito inferior ao pleiteado pela empresa. 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.

As glosas foram amparadas na legislação então vigente, conforme a Lei nº 10.637/2002 e IN SRF nº 247/2002 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 Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.033 e ss, veja-se:

(...)

(fls. 2.039) 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 10.637, 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 (negritei).

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

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

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

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

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.

Foram apresentados diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos I de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, dentre outros.

Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp doe exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

AGRÍCOLA, BALANÇA DE CANA, Balsa, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, CAPTAÇÃO DE ÁGUA, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE, DESENVOLVIMENTO AGRONÔMICO, DIRETORIA AGRÍCOLA, ESTRADAS/CERCA/PONTE, GERENCIA REGIONAL AGRIC., IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS, INCENTIVO VALE TRANSPORTE AGRÍCOLA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL, LAVADOR VEÍCULOS E BORRACHARIA, LIMPEZA OPERATIVA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO DE CAMPO, MÃO DE OBRA AGRÍCOLA, MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (MINEIROS), MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (REGIONAIS), MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA, MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA (COLHEITA), MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS MÉDIAS, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS LEVES, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, MECANIZAÇÃO PLANTIO MECANIZADO, MEIO AMBIENTE, OFICINA MANUTENÇÃO COLHEDORA, OFICINA MEC/MANUT AUTOMOTIVA, OFICINA MECÂNICA — TRATORES, OFICINA MECÂNICA — VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PLANTIO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGANICO, PROGRAMA FORMACAO PROFISSIONAL AGRÍCOLA, REDE DE RESTILO, REFLORESTAMENTO, SERRARIA, SERVICOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEC., SUPERVISAO E SERVICOS DE TRATOS CULTURAIS, SUPERVISÃO E MANUT AGRÍCOLA, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA,, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA ORGANICO, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, VALE TRANSPORTE, TRANSPORTE DE TURMAS, VALE TRANSPORTE, VINHAÇA, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica. , Não foram aceitas as despesas do tipo DESP. DOCUMENTAÇÃO EXP. MÃO DE OBRA MANUT. PNEUS, MATERIAL DE EXPEDIENTE, MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL, MATERIAIS ELÉTRICOS, PNEUS E CÂMARAS DE AR, TRANSP. RESIDUOS INDUSTRIAIS. (...)

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

(...)

Insumo, na verdade, será o bem que, agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto ou serviço a que se destina. É o material ou serviço que se incorpora ao produto final, definido como aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados nesse processo.

E é exatamente neste sentido que as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 dispõem sobre a matéria, atendendo fielmente às finalidades das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e do regime não cumulativo aplicável ao PIS e à Cofins. As INs editadas pela Receita Federal, autoridade competente, nos termos do art. 1004 do CTN, para expedição de atos normativos complementares às Leis em matéria tributária, apenas confirmaram e esclareceram o que já constava dos diplomas legais, sem extrapolar o que está ali disposto.

A esse respeito, insiste a empresa contribuinte que tais atos normativos teriam limitado excessivamente o direito de crédito, o que não encontraria respaldo legal.

No entanto, da simples leitura dos dispositivos legais já transcritos no item referente à legislação sobre o tema, conclui-se que o conceito de insumos definido nas instruções

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

normativas, ao invés de contradizer, esclarece e especifica o disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Tais Instruções nada mais fizeram do que normatizar, regular o que já é amplamente aceito como conceito de insumo, ou seja, **os elementos que interferem** diretamente na fabricação do produto ou na prestação do serviço.

Como se vê, as próprias Leis que regulam a matéria determinam que o insumo a ser creditado é aquele utilizado na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Equivoca-se a empresa quando alega que a definição dada à palavra “insumos” pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, restringiu indevidamente o contido nas leis que instituíram a não cumulatividade, pois as INs simplesmente relacionaram e melhor esclareceram o disposto nas leis, atendendo à finalidade subjacente ao conceito de não cumulatividade, sem, contudo, alargar o conceito nelas determinado. Ilegais seriam as INs, por contrárias às Leis nº 10833/03 e 10637/02, caso, sob o pretexto de definir/especificar o termo “insumos”, tivessem se apartado dos objetivos declaradamente pretendidos pelas referidas Leis, desvirtuando o sistema da não cumulatividade delineado pelo legislador ordinário e desnaturando, até mesmo, o próprio perfil constitucional conferido às contribuições sociais em tela. Mais uma vez, vale recorrer às lições de hermenêutica para se concluir que, diante de conceitos equívocos, que admitem diversas interpretações, deve-se privilegiar aquela que atende aos objetivos pretendidos pelo legislador, e não simplesmente aquela que, na mente do intérprete, afigura-se-lhe como a mais favorável, sob algum aspecto.

Daí porque se conclui que as INs SRF nº 247/02 e nº 404/04, por se tratarem de atos normativos elaborados especificamente para o regime não cumulativo do PIS e Cofins, com a especial definição do que é insumo para tais fins, atenderam exatamente ao fim a que se prestam, não ultrapassando os limites de sua função normativa e regulamentar. Não houve a transferência pura e simples do conceito de insumos utilizados na legislação do IPI: a Receita Federal do Brasil, fazendo uso de sua competência regulamentar, analisou e definiu de maneira técnica, à luz das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e suas finalidades, o que deve ser considerado “insumo”.

(...)

Como se vê a decisão proferida pela DRJ também utilizou o conceito de insumo baseado nas IN SRF's, bem como julgou apenas os tópicos apresentados no Manifesto de Inconformidade de forma exemplificativa, sem adentrar em todas as rubricas e seus motivos de glosa.

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

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

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 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 SEQUINTE DO CPC/2015).

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

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.

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

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, tanto a fiscalização como a DRJ deixaram de tratar do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa, contudo o Recurso Voluntário, por ter sido elaborado após o julgamento do mencionado Resp já elenca em seus pedidos a aplicação da jurisprudência consolidada.

Uma nova apuração com esse olhar é medida que se impõe, sendo oneroso a sua realização nessa instância administrativa, por conta dos inúmeros dispêndios que a ora recorrente busca se creditar, consequentemente vasto lastro de provas a serem aferidas frente ao conceito contemporâneo de insumos, visto o que restou consignado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.307 e seguintes com os seus anexos. Trata-se de uma atividade complexa, com várias etapas composta em seu processo produtivo, sobre a qual carece de uma reavaliação pela autoridade fiscal, que certamente irá produzir um novo relatório fiscal, reunindo as condições necessárias dentro do atual cenário regramento legal para suas conclusões, com a finalidade de subsidiar uma decisão mais equânime.

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.

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.613 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735813/2011-71

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 Técnico sobre os processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética, produzido pela Universidade de São Paulo, e-fls. 2.908 e ss, apresentado pela recorrente, com o intuito de demonstrar 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 Técnico sobre os processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética, produzido pela Universidade de São Paulo, e-fls. 2.908 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.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa