



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.736620/2011-37

Recurso Voluntário

Resolução nº **3201-003.625 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária**

Sessão de 31 de janeiro de 2024

Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Recorrente RAÍZEN 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:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que deferiu em parte o pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo, formulado no PER-DCOMP nº 39798.07416.250110.1.1.08-0705, créditos esses oriundos da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo, referente ao 2º trimestre de 2007 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

2- Do valor pleiteado de R\$ 734.767,58, foi reconhecido o valor de R\$ 222.909,34, valor este referente ao crédito dos meses de maio e junho de 2007.

3- Consta que o crédito do mês de abril foi integralmente utilizado nas DCOMP 07260.17162.091007.1.7.08-5611, 20561.63120.091007.1.7.08-7148 e 29004.94426.091007.1.7.08-3650, conforme informação constante do próprio Pedido de Ressarcimento (fls. 02/06), restando o crédito de R\$ 222.909,34 para se homologar as compensações declaradas, das quais o referido despacho decisório considerou:

- 1- 25490.02953.150507.1.3.08-5440, de 15.05.2007 – Original (retificada);
- 2- 26364.78621.150507.1.3.08-5197, de 15.05.2007 – Original (retificada);
- 3- 08606.72490.150507.1.3.08-0037, de 15.05.2007 – Original (retificada);
- 4- 07260.17162.091007.1.7.08-5611, de 09.10.2007, retifica a 1 - não homologada;
- 5- 20561.63120.091007.1.7.08-7148, de 09.10.2007, retifica a 2 - não homologada;
- 6- 29004.94426.091007.1.7.08-3650, de 09.10.2007, retifica a 3 - não homologada;
- 7- 08790.15316.210910.1.3.08-9133, de 21.09.2010, Original – parcialmente homologada;
- 8- 16004.15815.280910.1.3.08-0792, de 28.09.2010, Original - não homologada e,
- 9- 29532.47306.141010.1.3.08-6965, de 14/10/2010, Original - não homologada.

4- Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls 3190 e seguintes), no qual se baseou o Despacho Decisório (e-fls 5374 e seguintes), o reconhecimento parcial do crédito se deu em virtude de glosa de créditos informados nas 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 10.637, 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 (negrito).

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 o créditos em tela (negrito).

Prosseguindo, os auditores assim se pronunciaram:

Da análise do exposto acima, conclui-se 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 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.

Prosseguindo, os auditores assim se pronunciaram:

5- 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.

6- Ciente do despacho decisório nº 150/2012 em 26 de abril de 2012 (e-fl 5379) e inconformada com o parcial indeferimento, a pessoa jurídica, por seus representantes legais, apresentou manifestação de inconformidade em 24 de maio de 2012 (e-fl. 5382 e seguintes) alegando:

i-a tempestividade da peça de defesa;

ii- o reconhecimento pela RFB do valor de R\$ R\$ 222.909,34, face à glosa de itens que estariam fora do conceito de insumos;

iii- que não podem concordar com a glosa efetuada, pois os créditos glosados decorrem do incorreto entendimento fazendário de que a palavra "*insumos*" para as contribuições ao PIS e à COFINS tem o mesmo sentido adotado pela legislação do IPI;

iv- o sistema de não cumulatividade do PIS e da COFINS é um sistema diferenciado de "não-cumulatividade", no qual 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;

v- não pode prevalecer a limitação indevidamente imposta pela decisão recorrida, no sentido de equiparar o conceito de "insumos" para fins de COFINS ao que dispõe a legislação do IPI;

vi- a Lei 10.833/2003 não conceitua "*insumos*" e, tampouco, remete à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, a exemplo do que ocorreu quando da instituição do crédito presumido de IPI em resarcimento ao PIS e à COFINS de que trata a Lei 9.363/96;

vii- as leis que instituíram as contribuições ao PIS e COFINS não definiram o que são "*insumos*" e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, do que se depreende que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem;

viii- a 2a Turma Ordinária da 2a Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) proferiu Acórdão n.º 3202-00.226 ampliando o conceito de insumo para fins de crédito do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade;

ix- segundo o fisco federal, são "*insumos*" utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, 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. Também são "*insumos*" os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada nos País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto;

x- que tal restrição se ressente de manifesto vício de ilegalidade, ferindo o princípio constitucional da legalidade, na medida em que o poder regulamentador do Executivo está adstrito a apenas e tão somente assegurar a fiel execução das leis, não podendo, em hipótese alguma, inovar na ordem jurídica, seja ampliando, seja reduzindo, ou seja, alterando o sentido e conteúdo da lei;

xi- as disposições do artigo 8º, § 4º c/c § 9º da Instrução Normativa n.º 404/04 extrapolam a sua limitada função de garantir a aplicabilidade da legislação federal, pelo que se afigura completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela Manifestante,;

xii- a solução de divergência n.º 12/2007, DOU 1 de 26.10.2007, ampara a pretensão do contribuinte, afirmando que "Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição, utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep", o mesmo se aplicando com relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispesáveis a atividade agroindustrial;

xiii- 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;

14- relativamente aos 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;

xiv- que o aluguel de veículos também configura legítimo insumo, uma vez utilizado para verificação da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão; no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado;

xv- que despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais se referem a custos de frete ou armazenagem, porquanto as notas fiscais exibidas referentes a serviços portuários representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque. O mesmo se diga ao transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação;

xvi- em relação às despesas com estadias, as quais, como sabido se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário, a apropriação dessa despesa por ser suportada pela Impugnante e encontra amparo no artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03;

xvii- não buscou a fiscalização análise dos fatos e da atividade da empresa, razão pela qual pela simples análise de contas contábeis não é possível concluir pela inexistência do crédito - não é a conta contábil que revela o direito de crédito, mas a natureza da operação realizada e dos tributos envolvidos;

xviii- encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, a partir de 01/08/2004 tem a apuração de créditos permitida;

xix- não se pode desconsiderar os créditos gerados pela depreciação de maquinários, tais como as moendas utilizadas nas usinas, uma vez intrinsecamente ligados à atividade agroindustrial;

xx- as decisões proferidas em diversos acórdãos proferidos pelas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais vem ao encontro do entendimento da manifestante;

xxi- não podem prosperar os fundamentos invocados pela decisão recorrida, como já reiteradamente tem decidido o E. Superior Tribunal de Justiça e a Câmara Superior de Recursos Fiscais do E. Conselho de Contribuintes, pelo que espera seja reconhecido o direito ao aproveitamento do crédito presumido de que trata a Lei 9.363/96, com a adoção do valor total das aquisições da matéria prima, incluindo os insumos adquiridos de pessoas físicas;

7- Requer seja reformada a decisão recorrida para se reconhecer integralmente os créditos de PIS/Pasep não cumulativo apurados no 2º trimestre de 2007.

É o relatório.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

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 PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei n.º 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 Não-Cumulativos. Para as demais aplicações de combustíveis não é permitido o creditamento.

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese:

IV.1 Do conceito legal de "insumo"

IV.2. Dos insumos aplicados na fase agrícola da produção

IV.3. Das despesas portuárias, frete e armazenagem

IV.4. Dos combustíveis e graxas utilizados no transporte de insumos e produtos

IV.5. Dos dispêndios com extintores, serviços de análise, embalagens para transporte, despesas com laboratório, produtos químicos, transporte de funcionários, aluguéis de veículos e os insumos indiretos em geral

IV.6. Do arrendamento de propriedade rural

IV.7. Do frete realizado entre estabelecimentos da mesma empresa e na operação de venda

IV.8. Da depreciação de bens utilizados na fase agrícola

IV.9. Outras glosas

IV.10. Dos créditos decorrentes da não-cumulatividade e do equivocado critério de rateio utilizado pela fiscalização

IV.12. Do direito ao crédito de PIS e COFINS com relação às despesas ligadas ao centro de custo de ÁLCOOL

IV.13. Do direito ao crédito de PIS/PASEP vinculado à receita de exportação

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 Despacho Decisório que deferiu em parte o pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo, formulado no PERDCOMP nº 39798.07416.250110.1.1.08-0705, créditos esses oriundos da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo, referente ao 2º trimestre de 2007 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). Do valor pleiteado de R\$ 734.767,58, foi reconhecido o valor de R\$ 222.909,34, valor este referente ao crédito dos meses de maio e junho de 2007.

Ao analisar o pedido de ressarcimento feito pelo contribuinte 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 Termo de Verificação Fiscal de fls. 3190 e ss., veja-se:

(...)

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

(...)

Da apuração do PIS e da COFINS – 2º TRIMESTRE/2007

Todos os créditos que não foram aceitos por essa fiscalização estão identificados nos Anexos II a VII, identificados pelo MOTIVO GLOSA, listados abaixo, composto com as informações fornecidas pela empresa em seu arquivo digital, que estão sendo entregues em cópia digital em CD, devidamente autenticado pelo sistema SVA. Todos os anexos são partes integrantes e indissociáveis do presente Termo de Verificação Fiscal.

ANEXO I — APURAÇÕES — contém as receitas consideradas para cálculo dos rateios, os percentuais para rateios, as bases dos créditos, a apuração dos créditos em

ABRIL, MAIO e JUNHO/2007, os dados informados nos DACON e as apurações feitas por esta fiscalização.

ANEXO II — GLOSAS ABRIL/2007 — São créditos que não foram aceitos, identificados pelo MOTIVO GLOSA, conforme descrito nos itens deste relatório.

ANEXO III — Valores relativos às AQUISIÇÕES DE CANA DE AÇÚCAR glosados, — MAIO E JUNHO/2007: identificados pelo MOTIVO GLOSA.

ANEXO IV — Notas Fiscais glosadas - MERCADO EXTERNO MAIO e JUNHO/2007.

ANEXO V — Valores relativos à DEPRECIAÇÃO MAIO e JUNHO/2007 glosados.

ANEXO VI— Glosas relativas a Devoluções. MAIO E JUNHO/2007.

ANEXO VII— Glosa ARRENDAMENTO AGRÍCOLA MAIO E JUNHO/2007.

ANEXO VIII— Glosa AGRÍCOLA MAIO E JUNHO/2007.

ANEXO IX — Glosa ÁLCOOL MAIO E JUNHO/2007.

ANEXO X - Glosa NOTAS FISCAIS COMUM MARIO E JUNHO/2007.

ANEXO XI— Glosa NOTAS FISCAIS DIRETO MAIO e JUNHO/2007.

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

12- Como as exportações que realiza são imunes às contribuições sociais, nos termos art. 149, §2º, I, da Constituição, o interessado, no âmbito do regime de apuração não-cumulativo (art. 195, §12, da Constituição), acumula crédito sobre as aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na produção ou fabricação dos produtos exportados, sendo tais passíveis de compensação ou resarcimento, por força do art. 5º, *caput*, I, e §§1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), e do art. 6º, *caput*, I, e §§1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins).

13- Nesse contexto, o litígio cinge-se ao exame da legalidade das 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 efetuadas pela Fiscalização Federal.

14- De acordo com as Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a base de cálculo dessas contribuições passou a abranger a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas, consideradas as exclusões e isenções taxativamente previstas na lei.

15- Antes de adentrar o exame de cada crédito glosado, é preciso registrar que a legislação infralegal adotou um conceito físico para o insumo corpóreo, qual a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que tem sido rechaçado pelas jurisprudências judicial e administrativa (cf. *infra*). No entanto, como o julgador deve se submeter a normatividade emanada da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é esse o conceito a ser seguido por ocasião do exame da possibilidade de creditamento. Sob essa perspectiva, considera-se insumo tudo aquilo que compõe o produto ou é consumido no seu processo de produção ou fabricação.

16- No que concerne ao serviço, é possível perfilar, interpretando a legislação tributária, um conceito mais equânime de insumo, qual seja, o funcional. Sob essa ótica,

considera-se insumo tudo aquilo que configura elemento necessário (existência do produto ou serviço) ou relevante (qualidade do produto ou serviço) da atividade da qual decorre a receita ou faturamento.

17- Bem de ver que os critérios do consumo ou do desgaste, utilizados para o creditamento relativo a bens corpóreos, não permite compreender o direito ao crédito sobre serviços empregados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, uma vez que do serviço se obtém uma utilidade imaterial, que, por sua vez, é aproveitada na produção ou fabricação (atividade) e não necessariamente no produto (coisa).

18- Entretanto, tanto em relação a bens corpóreos quanto a serviços, as jurisprudências judicial e administrativa têm repelido o conceito econômico de insumos, que englobaria tudo aquilo que é gasto para obter um resultado. Tal conceito, que encontra aplicação na apuração do imposto de renda, não se presta à determinação das situações de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, no sentido do qual se têm pronunciado o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

(...)

22- Observa-se no § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, a definição do que se deve entender por “*insumos*”, para fins de apuração do respectivo crédito, e, no mesmo sentido, tem-se o disposto no § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações posteriores. Transcreve-se, então, tal definição:

(...)

23- Cumpre repisar inicialmente que, em um processo de ressarcimento/compensação, ao administrado (autor) cabe o encargo da prova constitutiva de seu direito e o momento apropriado para desincumbência de tal ônus é por ocasião da entrega da manifestação de inconformidade.

24- Na espécie, o agente fazendário glosou determinados bens por não se enquadrarem, segundo ele, no conceito de insumo. Ao final, a autoridade fiscal quantificou o novo crédito do administrado, conforme sua interpretação. Cabe, portanto, ao interessado, comprovar que os materiais aplicados na fabricação do produto a ser exportado e o serviço incorrido para tal fim estão aptos a serem considerados como insumos, nos exatos termos de seu conceito corrente, como é o entendimento adotado pela Administração Tributária e nos termos anteriormente explicitados.

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 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 (Art. 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 terminado 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.” (negritado 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 REsp 1.221.170/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.

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 (DOC. 03), nas e-fls 5.581 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 (DOC. 03), nas e-fls 5.581 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