



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.900097/2011-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.125 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente ANDREAZZA MADEIRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. COMPROVAÇÃO PARCIAL DO DIREITO. REVERSÃO PARCIAL DE GLOSAS.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação. Comprovada em parte a existência do crédito por documentos juntados ao processo, necessária se faz a reversão da glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes aos custos com materiais de embalagens e serviços de manutenção de florestas.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem resumir os fatos ocorridos no presente processo, adoto como parte do meu relato o relatório do acórdão nº 14-87.720, da 11ª Turma da DRJ/RPO, proferido na data de 30 de agosto de 2018:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos decorrentes da Contribuição acima, referente aos insumos e encargos vinculados às receitas do mercado externo que remanesceram ao final do período citado, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações, no montante correspondente a R\$4.763,24.

O pedido foi deferido parcialmente, nos termos do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Joaçaba/SC, conforme segue:

2.2. DAS INCONSISTÊNCIAS E/OU AJUSTES IDENTIFICADOS NA ANÁLISE

Analizando o crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, identificaram-se inconsistências e/ou ajustes necessários, a seguir relacionadas, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

Dos Bens e Serviços utilizados como insumos

2.2.1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal:

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Tratam-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à COFINS.

De fato, conforme se pode verificar pelas memórias de cálculo (planilhas) elaboradas e detalhadas, a contribuinte se apropriou de valores não enquadrados como tal.

(...)

Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude do não enquadramento como “insumos” como prediz a legislação:

2.3.2 Embalagens

Os materiais apresentados como: fita polyester (NBM 8309.90.00), fita polietileno (NBM 3921.19.00), plástico (NBM 3921.19.00), material de embalagem (NBM 8309.90.00), prego ardox (NBM 7317.00.90) e fita de aço (NBM 7212.40.10), constituem materiais típicos para confeccionar amarados, feixes, caixas, etc, utilizado exclusivamente para o transporte das mercadorias.

Não se trata de insumo que passou a integrar, embelezar ou compor os produtos vendidos, até porque se trata de insumo destinado a outras indústrias (indústria moveleira, da construção civil, etc) – vide descrição do processo produtivo.

Assim, não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º), compreendendo, portanto a composição das embalagens de transporte.

(...)

2.3.3 Serviços que não se conceituam como insumo

Serviço de manutenção de florestas.

A contribuinte computou na base de cálculo dos créditos, os desembolsos com serviços de implementação e manutenção de florestas, a exemplo de: serviços de roçada, de poda, de limpeza de pinus. Assim, inobstante seja necessária para a sua atividade a manutenção de floresta visando a posterior extração da madeira que se constitui em matéria prima do processo de industrialização, levando-se em conta o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições Pis/Pasep e Cofins, tem como requisito a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, não havendo como entender que os serviços referenciados (de manutenção, corte e extração de florestas) – etapa anterior à fabricação do produto final – propicie a apuração de créditos.

O legislador adotou, dentre os critérios que norteiam as possibilidades de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, o de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção no que respeita à questão do insumo. Portanto, apenas os serviços adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, são passíveis da utilização de crédito.

Assim sendo, chega-se à conclusão de que as despesas realizadas com serviços terceirizados de “manutenção, preservação, limpeza, movimentação interna de insumos”, consistindo nos serviços de “roçada” ou “limpeza” do terreno com o corte de vegetação e arbustos, de “corte” ou “desbaste” do pinus, embora necessários ao melhor desenvolvimento da floresta, aumentando sua eficiência e melhorando a qualidade, bem como o transporte interno do produto acabado da linha de produção para o estoque ou depósito, não geram créditos das contribuições em questão, por não haver previsão específica para tanto nem se enquadrarem no conceito de insumo previsto pelos incisos II, do arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, vez que precedem e sucedem, respectivamente, a fabricação dos produtos, ou seja, não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

(...)

2.3.4 Combustíveis e Lubrificantes.

O art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, cita como origem de desconto de créditos os “bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Não se entende que o termo “inclusive” tenha como objetivo acrescentar combustíveis e lubrificantes aos insumos como uma nova possibilidade de creditamento.

Segundo o Dicionário Aurélio Século XXI “inclusive” significa “até, até mesmo”. Quer dizer, o uso desse vocábulo apenas busca aclarar a abrangência da expressão “insumo”. Destarte, devem ser assim entendidos quando constituírem insumo para a fabricação de produtos destinados a venda, sendo assim considerados aqueles utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, industrial. Não gerando, pois, direito ao crédito, os combustíveis (gasolina) utilizados em veículos de uso administrativo, pressupõe-se, e/ou outros veículos de transporte interno de matérias primas, uma vez que instada a contribuinte para esclarecer/informar o tipo de insumo que foi adquirido, a forma de como foi utilizado e qual o grau de contato físico que teria com os produtos produzidos (item 3 da intimação Saort nº 2011-0297-CCV), limitou-se e encaminhar cópia das notas fiscais indicadas na tabela que haviam sido solicitadas, não respondendo.

Assim, para haver o direito ao crédito, não é suficiente que tenham sido adquiridos combustíveis e lubrificantes. No presente caso, a requerente computou em seus créditos o combustível utilizado em veículos de sua frota (Posto Coelho Ltda.), que se pressupõe tenham efetuado o transporte interno de mercadorias, bens ou serviços, não se constituindo, portanto em insumo dos bens industrializados.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, tecendo seus argumentos conforme segue:

DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada exerce a atividade industrial de beneficiamento de madeiras e destina sua produção ao mercado exterior, fato que lhe confere o direito ao ressarcimento de créditos de PIS e COFINS, calculados com base nas hipóteses previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Cita as glosas ocorridas e explica:

No caso da interessada, que atua no ramo de beneficiamento de madeiras, a etapa inicial do processo industrial é a produção de sua matéria-prima, que é a madeira. A produção de madeiras, por seu turno, é uma atividade que também possui variadas etapas, como a preparação do solo, o plantio, o desbaste, a derrubada das toras etc. Observa-se que esta etapa é conditio sine qua non para o beneficiamento de madeiras, de modo que ela está, por óbvio, incluída em seu processo produtivo.

Após a maturação, a madeira é extraída e transportada até o pátio industrial da interessada onde sofre uma série de operações, como cerramento, lixamento, polimento e tratamento. Por fim, o produto é embalado com as fitas e acomodado em paletes.

(...)

Apesar disso, a autoridade administrativa entendeu por desconsiderar a essencialidade destes insumos no processo industrial, glosando créditos

relativos às suas despesas. E o fez alegando que as fitas de poliéster, polietileno e aço não são utilizadas na embalagem dos produtos, mas no acondicionamento para transporte, uma vez que não passariam a integrar ou embelezar os produtos.

Quanto aos serviços de manutenção de florestas, disse que não seriam exercidos diretamente sobre o produto em fabricação, inobstante sejam necessários para a atividade industrial.

Com o devido respeito, a interessada é obrigada a discordar do entendimento contido no Despacho Decisório, pois ele se vale de uma interpretação restritiva ao analisar o conceito de insumo.

A Contribuinte cita doutrina que interpreta o termo "insumo", concluindo que o conceito deve ser mais amplo do que o utilizado pela Autoridade Fiscal.

Portanto, a glosa realizada foi equivocada e não pode prosperar, uma vez que os serviços de manutenção de florestas são consumidos no processo de produção da interessada. O mesmo se dá com as fitas utilizadas para embalar os produtos.

Elas são extremamente necessárias, tanto para o acondicionamento da mercadoria nos veículos de transporte, quanto para sua estocagem e posterior venda, uma vez que a madeira beneficiada não é vendida a granel, mas em quantidades separadas, previamente delimitadas pelas fitas.

A Contribuinte cita jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e conclui:

Assim, diante dos argumentos expostos e à luz da razão e do bom senso, concluiu-se que a decisão deve ser reformada para o fim de se conceder à interessada os créditos oriundos das despesas com a manutenção de florestas e com a aquisição de materiais utilizados para a embalagem das mercadorias.

Diante de tais argumentos, solicita a reforma do ato administrativo.

No acórdão do qual foi extraído o relatório acima, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGENS.

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, as embalagens incorporadas ao produto destinado à venda, durante o seu processo de industrialização.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, os combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos diretamente utilizados na prestação de serviços ou produção de bem destinado à venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente cientificada da decisão acima referida a recorrente apresentou tempestivamente seu recurso voluntário, repisando as teses trazidas pela manifestação de inconformidade, sem apresentar qualquer outro fato que pudesse modificar o entendimento quanto ao decidido.

Passo seguinte o processo foi encaminhado a esse E. Conselho e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma motivo pelo qual passa a ser analisado.

Conforme se verifica do relatório acima, o presente processo tem por objeto o pedido de ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo verificado na aquisição de insumos, serviços utilizados como insumo, combustíveis e lubrificantes.

I – Conceito de insumos

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi

operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

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

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

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

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

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

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

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

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

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

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

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

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

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

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

V Encaminhamentos

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

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos

critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento **(questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo)** não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos

intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

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

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

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

II – O Caso Concreto

Para a recorrente, o reconhecimento parcial do crédito requeridos em pedido de ressarcimento deveria ser revisto, uma vez que as glosas relacionadas às aquisições de combustíveis e lubrificantes, de embalagens e de serviços utilizados na manutenção de florestas, estariam em desacordo com o conceito de insumo, trazido por decisão do STJ e recentes decisões do CARF.

Ainda segundo as alegações da recorrente, teria ela juntado todos os documentos que comprovariam seu direito.

Em que pese comungar da tese que o conceito de insumo para fins de crédito de PIS/COFINS não cumulativo passou por uma mudança substancial, traduzida pelas julgados e

instruções normativas indicadas no tópico acima sobre o conceito, entendo que a recorrente possui em parte razão.

II.1 – Glosa relacionada a aquisição de embalagens e serviços utilizados na manutenção de florestas

Conforme se verifica do despacho decisório que indeferiu o pleito creditório da recorrente, bem como da decisão a quo guerreada, a motivação para a glosa de créditos tomados em virtude de aquisição de embalagens e serviços utilizados na manutenção de floresta, foi realizada com base nas interpretações das INs 237 e 404, para as quais haveria a necessidade e de emprego direito de referidos produtos no processo produtivo da contribuinte, descartando aqueles utilizados em etapa anterior produção.

Entretanto, entendo que as glosas relacionadas aos itens acima mencionados, devem ser revertidas, uma vez que enquadram-se no conceito de insumo esposado no tópico I – Do conceito de insumo, do presente voto.

Conforme relatado nas peças de defesa da recorrente e demonstrado pelos documentos acostados por ela aos autos, os materiais de embalagens e serviços de manutenção de florestas, subsomem ao conceito de insumo e, portanto, os valores despendidos na aquisição dos mesmos devem gerar crédito das contribuições ao PIS e a COFINS.

Na própria descrição trazida pelo despacho decisório utilizada para a motivação da negativa do crédito pleiteado, verifica-se a essencialidade e relevância dos materiais de embalagens e serviços de manutenção de florestas, para o desempenho da atividade desenvolvida pela recorrente.

2.3.2 Embalagens

Os materiais apresentados como: fita polyester (NBM 8309.90.00), fita polietileno (NBM 3921.19.00), plástico (NBM 3921.19.00), material de embalagem (NBM 8309.90.00), prego ardox (NBM 7317.00.90) e fita de aço (NBM 7212.40.10), constituem materiais típicos para confeccionar amarados, feixes, caixas, etc, utilizado exclusivamente para o transporte das mercadorias.(...) Assim, Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados.

(...)

2.3.3 Serviços que não se conceituam como insumo

Serviço de manutenção de florestas.

A contribuinte computou na base de cálculo dos créditos, os desembolsos com serviços de implementação e manutenção de florestas, a exemplo de: serviços de roçada, de poda, de limpeza de pinus. Assim, inobstante seja necessária para a sua atividade a manutenção de floresta visando a posterior extração da madeira que se constitui em matéria-prima do processo de industrialização, levando-se em conta o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições Pis/Pasep e Cofins, tem como requisito a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, não havendo como entender que os serviços referenciados (de manutenção, corte e extração de florestas) – etapa anterior à fabricação do produto final – propicie a apuração de créditos.

Por tais razões, reverte-se as glosas relacionadas à aquisição de embalagens e serviços utilizados na manutenção de florestas.

II.2 – Glosa relacionadas à aquisição de combustíveis e lubrificantes

Em que pese entender pela possibilidade de creditamento relacionado à aquisição de combustíveis como procedido pela contribuinte, no presente caso, temos que as glosas realizadas pela autoridade fiscal recaíram sobre a aquisição de combustível gasolina.

Ao contrário do alegado pela recorrente, não se vislumbra no caderno processual qualquer documento contábil ou fiscal que possa dar sustentação às alegações trazidas pela recorrente, quanto a utilização em veículos ou equipamentos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento de suas atividades.

Pois bem. Quanto ao ônus da prova, insta tecer que a prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC¹). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. **Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)²

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

² Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Desta forma, considerando não ter se desincumbido do ônus de provar o que fora alegado, não há como ser dado provimento ao pleito da recorrente quanto à reversão da glosa sobre a aquisição de combustíveis e lubrificantes.

III – Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes aos custos com materiais de embalagens e serviços de manutenção de florestas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator