



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901407/2018-15
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.508 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA DE CAMPOS NOVOS - COPERCAMPOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que se providencie o seguinte: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

Hélcio Lafeta Reis – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 346, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/09 de fls. 279, que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls. 10, provimento este em maior extensão do que o provimento parcial realizado no Despacho Decisório de fls. 6.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 10/65) apresentada em 17/12/2018, em face do deferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo relativos ao 4º trimestre de 2013, proveniente de operações no mercado interno, constante do PER/Dcomp nº 38034.64495.180316.1.5.101074, conforme despacho decisório de 13/11/2018 (fl.

113) proferido pela DRF em Joaçaba/SC, cuja ciência deu-se em 22/11/2018.

Conforme pg. 3 do PER/Dcomp, a contribuinte pleiteou o ressarcimento de R\$ 304.378,43. Após a pertinente análise, contudo, o valor deferido foi de R\$ 75.126,25.

Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal, que serviu de base para a emissão do despacho decisório, foram apuradas inconsistências na apuração de créditos por parte da contribuinte. Em síntese, foram identificadas as seguintes divergências:

- apuração de créditos da não cumulatividade em relação a aquisições de bens/serviços de associados;
- apuração de créditos em relação a fretes “nos quais o remetente consta da lista de cooperados/associados fornecida pela contribuinte”;
- apuração de créditos em relação a fretes decorrentes de transferências de mercadorias entre unidades da cooperativa;
- apuração de créditos em relação a fretes sem a discriminação do produto transportado;
- apuração de créditos em relação à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero e à incidência monofásica;
- apuração de créditos em relação à aquisição de produtos sujeitos à suspensão do pagamento das contribuições;
- apuração de créditos em relação à aquisição de mercadorias não enquadradas no conceito de insumo (combustíveis e lubrificantes para transporte da produção, materiais para higiene e limpeza, materiais diversos para a manutenção das instalações, pallets, refeições e lanches de funcionários, materiais de vestuário e EPI);
- apuração de créditos em relação a serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos e nem na prestação de quaisquer serviços pela interessada (pagamento de royalties, coleta e tratamento de resíduos, análises laboratoriais, assessorias empresariais, comissões sobre vendas, transporte de funcionários, pedágio, etc);
- apuração de créditos em relação a fretes decorrentes de transferências de mercadorias a terceiros;
- apuração de créditos em relação a aquisições de fornecedor não identificado;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

- apuração de créditos em relação a aquisições de unidades da própria empresa;
- apuração de créditos em relação a aquisições de pessoas físicas;
- apuração de créditos em relação a aquisições de bens não essenciais para o processo produtivo da empresa (ex. mesas, cadeiras, armários, fogões, aparelhos telefônicos e de ar condicionado, balcões, etc., em geral utilizados na área da administração da empresa);
- classificação errônea dos créditos relativos a mercadorias devolvidas;
- reclassificação do crédito apurado no mercado interno não tributado para o CST 50;

As planilhas correspondentes aos ajustes necessários, constam do Relatório de Auditoria Fiscal.

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após resumir as ocorrências do processo, questiona as glosas efetuadas.

No tópico 3.1, tece considerações sobre as glosas relativas aos créditos vinculados às vendas com suspensão.

Afirma que não há que se falar em receita bruta da comercialização da produção do associado quando os produtos são entregues à cooperativa e que, assim, há verdadeira não incidência do PIS e da Cofins nos atos cooperativos.

Aduz que, mesmo que as notas fiscais de venda sejam emitidas com o código de situação tributária 09 (suspensão), deve ser considerado que sobre tais operações não há incidência de contribuições e que, “caso a fiscalização pretenda glosar créditos na proporção das ‘receitas com suspensão’, deverá primeiro excluir a comercialização da produção recebida de cooperados, posto que, tais operações juridicamente ocorrem sem a incidência das contribuições.” Solicita, assim, o restabelecimento integral dos créditos glosados na proporção das alegadas vendas sujeitas à suspensão.

Discorre sobre as vendas sujeitas à suspensão e sobre os cálculos elaborados pela fiscalização e, ao final, requer o restabelecimento integral dos créditos glosados, “posto que os insumos de produção objetos de glosa, não têm relação com a geração de receita sujeita à suspensão das contribuições.”

No subitem 3.2, disserta sobre os bens e serviços utilizados como insumos e sobre o conceito de insumos. Questiona as glosas e afirma que o critério utilizado pelo legislador é o de que “todo o insumo empregado no processo produtivo que implica geração de receita da pessoa jurídica (base de cálculo para a incidência das contribuições sociais) garante a esta o direito ao crédito de PIS e Cofins.” Transcreve jurisprudência e pede a revisão das glosas relativas a combustíveis e lubrificantes para transporte da produção (subitem 3.2.1), embalagens para sementes (subitem 3.2.2), insumos para açougue e padaria e insumos para a produção de suínos (subitem 3.2.3), materiais e serviços utilizados na manutenção de máquinas, equipamentos, instalações e veículos (subitem 3.2.4), materiais de laboratório para análise de sementes, materiais de vestuário e EPI, materiais para limpeza das instalações, serviços de análises laboratoriais, serviços de confecção de uniformes, serviços de higiene e limpeza, serviços de dedetização das instalações industriais (subitem 3.2.5), materiais para uso operacional e refeições para funcionários (subitem 3.2.6), despesas com royalties (subitem 3.2.7),

serviços de coleta e tratamento de resíduos (subitem 3.2.8), serviços de assistência técnica (subitem 3.2.9), serviços portuários para importação e exportação (subitem 3.2.10), serviços de assessoria empresarial, serviços de assistência médica e dentária, serviços de carga e descarga, cursos e treinamentos para os funcionários, serviços de pedágio, propaganda e publicidade, representação comercial, serviços de telecomunicações, transportes de funcionários, serviços de vigilância e monitoramento, serviços gráficos (subitem 3.2.11).

A seguir, no subitem 3.3, tece considerações sobre a ilegalidade da glosa sobre as aquisições de bens sujeitos à incidência monofásica. Afirma que há o pagamento de contribuição e que, portanto, o crédito é legítimo.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

No subitem seguinte, 3.4, questiona as glosas relativas às aquisições de bens sujeitos à suspensão. Aduz que a fiscalização considerou, erroneamente, que os insumos adquiridos eram destinados à alimentação de suínos ou aves, situação que levaria à suspensão das contribuições. Diz que, ao contrário, os insumos se destinaram à alimentação de bovinos, ou seja, são tributados normalmente e geram o direito ao crédito.

Discorre, na sequência (subitem 3.5), sobre as glosas “sem constituição de prova nem fundamento legal.” Quanto aos fretes (subitem 3.5.1) diz que, de fato, os serviços de frete prestados por cooperados não estão sujeitos à incidência das contribuições, mas que, quando o prestador de serviço é um terceiro não cooperado, “mesmo que o remetente ou destinatário das mercadorias seja cooperado, ou mesmo se o remetente ou destinatário for pessoa física”, o frete será tributado, estando garantido o direito creditório.

Quanto à transferência entre unidades da empresa, diz que o frete compõe o custo e o preço de venda, portanto deve compor a base de cálculo dos créditos.

No que tange à não identificação do produto transportado ou o transporte de produto sujeito à suspensão, ou em que o remetente é pessoa física, cooperado ou não cooperado, indaga se haverá ou não tributação sobre o frete para o transportador. Afirma que, como é sabido que haverá, o direito ao crédito resta evidente.

Insiste, assim, no direito ao crédito em relação aos fretes cuja motivação seja: “ausência produto transportado, ausência remetente e destinatário, destinatário é cooperado/associado, frete cujo remetente é cooperado/associado, frete cujo remetente é PF, frete entre unidades da empresa, frete sem produto transportado, frete transportando produto suspenso, mero envio a terceiros (não é venda), sistema de integração, transferência entre unidades da empresa.”

No subitem 3.5.1.1. tece considerações sobre os fretes considerados serviços utilizados como insumos de produção e sobre os fretes do sistema de integração.

A seguir, no subitem 3.5.2, questiona a glosa dos encargos relativos ao ativo imobilizado.

Diz que no caso de construções e instalações não há como identificar especificamente um fornecedor pois podem coexistir centenas deles compondo um único bem. Esclarece que, por esse motivo, nas memórias de cálculo apresentadas para a fiscalização, o fornecedor indicado é a própria cooperativa, ou, ainda, está como “diversos” ou mesmo sem nenhuma identificação. Isso porque, afirma, “o crédito foi apropriado sobre os bem do ativo imobilizado conforme determina a lei, e não sobre a nota fiscal de aquisição do bem”. Requer o restabelecimento de todo o crédito glosado.

Quanto à glosa sobre a motivação “discriminação bem”, aduz que, sem qualquer fundamentação legal, a fiscalização rejeitou a discriminação genérica adotada pela contribuinte. Afirma que foi informado, além da descrição do bem, o setor, o centro de custo, o grupo contábil e a utilização.

Questiona o entendimento fiscal e pede a reversão da glosa.

Diz, a seguir, no subitem 3.5.3, que o ônus da prova não é do contribuinte mas da fiscalização pois quem argui razões diversas das que constam em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever de provar.

Na sequência, no subitem 3.6, a interessada discorre sobre o método de determinação dos créditos e sobre o rateio proporcional.

A manifestante diz que a autoridade fiscalizadora arbitrou a reclassificação do código de situação tributária. Diz que originalmente classificou as operações no CST 53 e que a fiscalização reclassificou para CST 50. Afirma que a fiscalização não considerou o fato de que a contribuinte é uma cooperativa e que os atos cooperados configuram-se em hipótese de não incidência.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

Diz que classificou corretamente no CST 53 e que se tivesse classificado na CST 50 estaria cometendo falsa declaração ao fisco, pois, no seu entender, o CST 50 não representa a operação. Insiste no recálculo dos créditos passíveis de ressarcimento observando os códigos CST declarados originalmente.

Quanto às mercadorias adquiridas de cooperados, diz que discorda da glosa pois tal vedação não existe nas leis de regência. Requer o restabelecimento do crédito.

No tópico IV, reclama a necessidade de realização de perícia e diligência. Lista quesitos, indica perito e insiste na necessidade de perícia.

A seguir, no tópico seguinte, diz que é direito da contribuinte ter seus créditos corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização. Transcreve jurisprudência versando sobre o prazo para a prolação de decisão administrativa e diz que todos os seus créditos devem ser atualizados.

Ao final, requer o recebimento e o provimento da manifestação, a reforma do despacho decisório, a homologação dos créditos requeridos e das compensações declaradas com a atualização dos créditos com a aplicação da selic. Pede, ainda, o direito à produção de provas, por todos os meios admitidos em direito, em especial a pericial.

Em 29/09/2020, consoante despacho de fl. 278, o processo foi encaminhado para esta DRJ 09, em Curitiba/PR, para análise e julgamento.

É o relatório.”

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE SUÍNOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA. SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO. COLETA E TRATAMENTO DE RESÍDUOS. ASSISTÊNCIA TÉCNICA VINCULADA À PRODUÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS.

Na tese acordada pelo STJ, o conceito de insumos abrange os bens e serviços que compõem o processo de produção dos bens destinados à venda, tanto os que são essenciais a tais atividades, quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal, razão pela qual os insumos utilizados na produção de suínos, os materiais e serviços vinculados ao laboratório de análise, os equipamentos de proteção individual, os materiais e serviços

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

de higiene e limpeza, os serviços de dedetização das instalações industriais, os serviços de coleta e tratamento de resíduos e os serviços de assistência técnica vinculados à produção, por serem utilizados na atividade empresarial da contribuinte, ainda que indiretamente, geram o crédito de PIS/Pasep e de Cofins, no regime da não cumulatividade.

GASTOS COM O TRANSPORTE DA PRODUÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Somente podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes comprovadamente consumidos durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

MATERIAIS E SERVIÇOS DE APOIO OPERACIONAL. SERVIÇOS DE ASSESSORIA EMPRESARIAL. ASSISTÊNCIA MÉDICA E DENTÁRIA DE FUNCIONÁRIOS. CURSOS E TREINAMENTOS. PROPAGANDA E PUBLICIDADE. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. TELECOMUNICAÇÕES. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. VIGILÂNCIA E MONITORAMENTO. SERVIÇOS GRÁFICOS. ROYALTIES. REFEIÇÕES DE FUNCIONÁRIOS.

Apenas os serviços e materiais efetiva e comprovadamente vinculados à produção podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições, assim, por falta de comprovação, os materiais e serviços de apoio operacional, os serviços de assessoria empresarial, os gastos com a assistência médica e dentária dos funcionários, os gastos com cursos e treinamentos, os gastos com propaganda e publicidade, as despesas com representação comercial, as despesas com telecomunicações e com o transporte de funcionários, os gastos com a vigilância e o monitoramento (sem o detalhamento do bem vigiado ou mantido), o pagamento por serviços gráficos, o pagamento de “royalties” e os gastos diversos com refeições de funcionários, não podem ser acolhidos para tal fim.

BENS SUJEITOS À SUSPENSÃO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos termos da legislação de regência, o valor correspondente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, não gera direito a créditos da não cumulatividade.

AQUISIÇÕES DE COOPERADOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Apenas os bens para revenda adquiridos de não associados é que podem, respeitadas as condições da legislação, gerar créditos para fins de desconto do valor das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

GASTOS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS (ARMAZENAGEM E DESEMBARAÇO ADUANEIRO). NÃO CUMULATIVIDADE. FALTA DE PREVISÃO.

Os gastos com desembaraço aduaneiro não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por falta de amparo legal, já, as despesas com a armazenagem podem gerar o direito ao desconto, contudo, para tanto, deve a despesa e a vinculação com a armazenagem ser integralmente comprovada.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente, tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, desde que, nos termos da legislação, haja vinculação do bem/serviço adquirido com a produção da pessoa jurídica.

DISCRIMINAÇÃO DO BEM. GLOSA EM RAZÃO DA DESCRIÇÃO.

Ao lançar as máquinas/equipamentos adquiridos juntamente com a mão de obra eventualmente contratada, a contribuinte torna inviável sua consideração como insumo vinculado à produção.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

PIS/PASEP. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. OPOSIÇÃO INDEVIDA DO FISCO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Nos termos do art. 13 e o inc. VI do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não há correção sobre o valor de créditos tributários escriturais objeto de pedido de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins, entretanto, quando o Fisco não se manifesta a respeito do pedido, o crédito deve ser atualizado pela taxa Selic a partir do 361º dia do respectivo protocolo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto.

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, os precedentes, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria desta 3.ª Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

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.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte 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. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. 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 que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei 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:

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

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

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

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

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

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

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

"(...).**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

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

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

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

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Apesar do julgamento de primeira instância ter considerado o julgamento do RESP 1.221.170 STJ e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, é possível perceber que o Acórdão não refletiu a existência de uma análise que realmente tivesse considerado a relação de essencialidade e relevância dos dispêndios com o processo produtivo e a atividade econômica do contribuinte, uma vez que não foi oportunizada ao contribuinte a possibilidade de demonstrar seu processo produtivo e atividade econômica à luz do entendimento intermediário de insumo.

Inclusive, nesta sessão, este colegiado julgou outros processos do mesmo contribuinte e sobre a mesma matéria e decidiu por encaminhá-los em diligência em conjunto, como forma de observar a regra constitucional da segurança jurídica.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no 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, para que se providencie o seguinte:

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.508 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901407/2018-15

(i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018;

(ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e;

(iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.