



Processo nº 10935.900535/2013-18

Recurso Voluntário

Resolução nº **3402-002.899 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma
Ordinária**

Sessão de 23 de março de 2021

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente KAEFER AGROINDUSTRIAL LTDA.

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, nos termos do voto da relatora..

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-63.268, proferido pela 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PN, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. PARCERIA RURAL. PESSOA FÍSICA.

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de engorda de aves para abate correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a crédito presumido no sistema da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido é permitido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias, mencionadas na legislação, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, não se estendendo o referido benefício à aquisição de produtos para revenda.

ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. CRÉDITOS DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

No resarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos, não há a incidência de taxa Selic.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ de Curitiba (PN) e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o processo de contestação contra deferimento parcial de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de 17362.03561.190613.1.5.08-4410, de PIS/Pasep não Cumulativo – Exportação, relativo ao 1º trimestre de 2010, no valor de R\$ 74.224,62, conforme Despacho Decisório da DRF Cascavel/PR, Rastreamento nº 102760191, emitido em 03/07/2015:

	Janeiro	Fevereiro	Março	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	133.925,56	92.749,16	123.657,66	350.332,38
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	56.629,50	15.705,12	1.890,00	74.224,62

Consoante Relatório Fiscal, o procedimento administrativo formalizado na presente ação fiscal abrange também os pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins, Mercado Interno (MI) e Exportação (Exp), relativos aos períodos compreendidos entre o 4º trimestre de 2009 e o 4º trimestre de 2010:

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.899 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 10935.900535/2013-18

P. A. F.	Tributo	Período	PER/Dcomp	Valor R\$
10935.902384/2013-32	Cofins MI	4º trim/2010	19138.81002.200613.1.1.11-9699	324.900,48
10935.900526/2013-27	Cofins Exp	4º trim/2009	08163.61018.180613.1.5.09-0374	1.550.243,87
10935.900534/2013-73	Cofins Exp	1º trim/2010	15011.22435.190613.1.5.09-3296	1.613.652,16
10935.900528/2013-16	Cofins Exp	2º trim/2010	03071.45811.190613.1.5.09-0970	2.346.631,23
10935.900531/2013-30	Cofins Exp	3º trim/2010	37256.00150.200613.1.5.09-1449	2.048.805,63
10935.900530/2013-95	Cofins Exp	4º trim/2010	28273.51181.200613.1.5.09-5273	1.639.115,40
10935.902383/2013-98	PIS MI	4º trim/2010	20385.15078.200613.1.1.10-9502	75.431,58
10935.900527/2013-71	PIS Exp	4º trim/2009	32570.48036.180613.1.5.08-0869	336.566,10
10935.900535/2013-18	PIS Exp	1º trim/2010	17362.03561.190613.1.5.08-4410	350.332,38
10935.900533/2013-29	PIS Exp	2º trim/2010	33830.36866.190613.1.5.08-0206	486.465,21
10935.900529/2013-61	PIS Exp	3º trim/2010	38851.39464.190613.1.5.08-4517	444.806,48
10935.900532/2013-84	PIS Exp	4º trim/2010	32316.51912.200613.1.5.08-8103	350.966,59

A interessada tem como atividade principal a produção de carne de frango (capítulo 02.07 da NCM), sendo que a matéria-prima básica (aves vivas) era produzida pela própria empresa no sistema de parceria com produtores pessoas físicas conhecido como “integração”. Nesse sistema, conforme definido em contrato entre as partes, a empresa é responsável pelo fornecimento dos pintos de 1 (um) dia, ração para a formação dos frangos, custos de transporte dos pintos alojados e do recolhimento dos frangos terminados, assistência técnica e logística operacional, sendo o parceiro responsável pela estrutura física (aviários), mão-de-obra, energia elétrica e manutenção. Além da produção de frangos para abate, também efetua a produção de patos e marrecos para abate no mesmo sistema de integração, mas isto em quantidade reduzida. Além dessa atividade, a empresa também realiza a revenda de produtos relacionados à sua atividade principal, além de venda de produtos por ela produzidos, tais como frangos e patos para abate, prestação de serviços de industrialização de rações para animais, revenda de rações e medicamentos e outros insumos para criadores de leitões que não estavam integrados ao sistema de parceria, além de outros produtos de uso ou consumo dos parceiros-produtores.

Como resultado do procedimento fiscal, após a análise das operações indicadas pela contribuinte como geradoras de crédito básico de PIS e COFINS não-cumulativos, dos documentos e informações apresentados e com base nas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com as suas alterações, foram feitas as constatações a seguir descritas.

Compras com alíquota zero

Apropriação de compras de produtos químicos tributadas à alíquota zero, as quais não geram direito a crédito em conformidade com o disposto no art. 1º, inciso I, do Decreto nº 6.426/2008 (a partir de 08/04/2008) e art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Fretes sobre Compras

Os fretes relacionados às compras dos produtos “aves para abate”, “suínos para abate” e “milho em grãos” - operações beneficiadas com a suspensão da incidência das referidas contribuições sociais (art. 9º da lei nº 10.925/2004), por representarem parcela do custo dos produtos transportados, não geram direito a apuração de crédito.

Fretes sobre Transferências

Os gastos efetuados com fretes sobre transferência de ração e outros produtos não identificados não geram direito a crédito por falta de previsão legal.

Bens e Serviços em Geral

Gastos com bens e serviços que não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa, por representarem despesas genéricas da atividade.

Encargos de Depreciação

A apropriação de valores vinculados a encargos de depreciação, por não ter sido apresentado pelo contribuinte demonstrativo com indicação da formação dos valores, foi realizada a partir dos dados extraídos da contabilidade da empresa. Contudo, parcela dos valores apropriados pelo contribuinte nos cálculos do ano-calendário de 2010 referem-se a encargos de depreciação de veículos, equipamentos de geração de energia, tratores, móveis e utensílios, equipamentos de informática, equipamentos de comunicação, ajustes de valores além de conta denominada genericamente de “Depreciação Chapecó”, que não geram direito a apropriação de crédito por falta de previsão legal.

Base de Cálculo do Crédito Básico

Estorno dos créditos decorrentes da aquisição de insumos utilizados na produção de “aves para abate” (avicultura), no sistema conhecido com parceria integrada, cujas vendas foram efetuadas no decorrer do período com suspensão da incidência do PIS e da COFINS, já que é vedado às pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária o aproveitamento de créditos em relação às vendas com suspensão. Os custos vinculados à venda do produto “suínos para abate” não serão estornados, pois foram adquiridos de pessoas físicas e jurídicas em geral, ou seja, não foram produzidas pela própria empresa (seja diretamente ou por meio de parceria), sendo o rateio dos custos entre as receitas tributadas e suspensas realizado levando-se em consideração o percentual de venda por produto.

Crédito Presumido - Agroindústria

O crédito presumido foi calculado sobre o valor das aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições, e de pessoas físicas residentes no País, dos seguintes produtos agropecuários: a) aves para abate, b) descartes de aves; c) suínos para abate, d) leitões para recria, e) milho em grãos, f) quirera de arroz, e g) sorgo.

Crédito Presumido – Operações em Contrato de Parceria

Nos contratos de parceria, do produto ‘aves para abate’, em que os animais e os insumos são de propriedade da contribuinte, sendo apenas remetidos às propriedades rurais dos parceiros para a realização da contra prestação de serviços na sua criação e posterior devolução, inexiste uma operação de compra e venda, ou seja, não se refere à aquisição de terceiros, por isso não há direito a apuração do crédito presumido sobre essas operações.

Crédito Presumido – Revenda de Grãos e Suínos para Abate

Glosa do crédito presumido apurado sobre a aquisição dos produtos “milho em grãos”, “sorgo” e “suínos para abate”, por referirem a produtos revendidos e não para a utilização como insumos na produção das mercadorias elencadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada, em 15/05/2014, por intermédio de seu representante legal, ingressou com **Manifestação de Inconformidade**, ressaltando que apresentou pedidos de resarcimento de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, Mercado Interno e de Exportação, e não se conformando com o deferimento parcial de seu pleito, a partir das razões a seguir elencadas.

Em relação ao **conceito de insumo** aplicável na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, diz que não há qualquer citação quanto à utilização subsidiária da legislação do IPI para definição do seu conceito e que a Receita Federal, ao interpretar a legislação aplicável, disciplinou indevidamente sobre o que se considera insumos, extrapolando os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva. A seu ver, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica do PIS e da Cofins, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para obtenção de receita com o produto ou o serviço, por isso, o critério que se mostra mais próximo da noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos. Salienta que os Tribunais Federais e até o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já superaram o conceito de insumo defendido pela Receita Federal, devendo ser considerado que o insumo integra as etapas que resultem no produto ou serviço, ou até mesmo as posteriores, desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento do fator de produção. Descreve, em seguida, o seu processo produtivo.

Quanto às **compras com alíquota zero**, em especial às aquisições de produtos químicos tributados à alíquota zero, as quais, segundo o Relatório, não geram direito a crédito em conformidade com o disposto no art. 1º, inciso I, do Decreto nº 6.426/2008 e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, ressalta que a não cumulatividade do PIS e da Cofins, sem restrições ao direito de se apropriar créditos, foi elevada à categoria de princípio constitucional em 01/01/2004, com a inclusão do § 12 no art. 195 da CF/88, por meio da EC nº 42/03, não pondendo impedir o creditamento na saída do produto final, em relação aos insumos isentos, justamente para dar cumprimento ao Princípio da Não Cumulatividade. Faz um paralelo com o IPI, citando entendimento do e. Superior Tribunal de Justiça.

Relativamente à glosa de **despesas indiretas e imobilizado**, diz que são bens e serviços aplicados em setores relacionados ao processo produtivo, tais como o controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, gastos com laboratórios, manutenção, consertos e serviços diversos e, portanto, permite-se o crédito conforme IN SRF nº 457, de 2004. Da mesma maneira, os gastos com **Pallets** são utilizados no transporte para o embarque e o carregamento de sua produção nas fases integrantes do seu processo produtivo, sem os quais não é possível a comercialização do produto fabricado. Destaca ementa do CARF nesse sentido. Também os **Gastos com Exportação**, a seu ver, são passíveis de creditamento de acordo com o que já foram reiteradas vezes decidido pelo CARF, citando acórdãos em que a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo de fabricação ou de produção, uma vez que pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção ou a fabricação do bem exportado. Da mesma forma, diz que a interpretação restritiva aplicada pela fiscalização a gastos com **Equipamentos de Proteção Individual – EPI e Uniformes**, como os uniformes diversos, óculos de proteção, botas etc. de uso obrigatório pelos funcionários que exercem contato direto com o produto fabricado, a exemplo da Sala de Cortes, não se sustenta, citando decisões do CARF a respeito.

No que tange à glosa de **Fretes**, relacionados às compras de “aves para abate”, “suínos para abate” e “milho em grãos”, **operações com suspensão** da incidência das contribuições, o entendimento da fiscalização não encontra respaldo, porque, independentemente do fato de os produtos adquiridos estarem sob o benefício da suspensão o frete não possui o mesmo benefício, ou seja, sofre a incidência do PIS e da Cofins e, dessa forma, gera-se direito ao seu creditamento, não importando o enquadramento que a legislação dê aos insumos transportados. Volta a enfatizar que é essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos. Também os fretes **para armazenamento e sobre transferências**, no seu entendimento, dão direito a crédito uma vez que, na ausência de previsão legal expressa, deve prevalecer a regra geral para o creditamento do PIS e da Cofins. Ressalta que o CARF, em recentes decisões, está

modificando a abrangência de seu posicionamento sobre a possibilidade de crédito de fretes entre estabelecimentos da mesma empresa. Também diz que não há que se falar em produtos não identificados, uma vez que a empresa cumpriu com todos os questionamentos efetuados durante o processo fiscalizatório.

Quanto à glosa de créditos com **gastos de Manutenção e Consertos**, enfatiza que a fiscalização considerou que a contribuinte deixou de esclarecer qual a função e em qual momento do processo produtivo os diversos bens e serviços foram aplicados. Mas, na verdade, diz, a fiscalização achando insuficientes as informações solicitadas no Termo de Intimação Fiscal nº 1 e não satisfeita com as informações prestadas caberia ter buscado a realidade dos fatos, indicando o que consideraria satisfatório para seu convencimento ou realizando diligências aos estabelecimentos, mas não simplesmente glosar os créditos por não considerá-los devidos, ainda que pelo desconhecimento quanto ao processo produtivo da empresa. Salienta que os serviços de manutenção são realizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, gerando direito a crédito, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 106, de 2011, e nº 22, de 2012. Ainda diz que foram glosados crédito de serviços prestados na manutenção de armazéns, aviários, balanças, fábrica de ração, frota, granjas, matrizeiros, ninhos, silos e veículos.

Em relação à glosa de créditos com gastos de Bens e Serviços em Geral, consideradas despesas genéricas da atividade, tais como: transporte de funcionários, controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, gasto com laboratório, uniformes e EPI, material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e manutenção de equipamentos, a fiscalização deixou de considerar que são gastos que estão ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, que proporcionam a existência do produto comercializado, ou seja, são gastos necessários para a atividade produtiva, devendo aplicar, dito mais uma vez, o adotado para as despesas pelo imposto de renda e não ligado à legislação do IPI. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 22, de 2012, para dizer que os serviços são realizados em setores essenciais do processo produtivo, em máquinas e equipamentos necessários à fabricação dos bens. Reprisa a necessidade de gastos com uniformes e EPI por força de Lei; gastos com laboratório para a realização de exames de sanidades exigidos pelo MAPA (Ministério da Agricultura); aquisição de bens do ativo imobilizado, tais como máquinas e equipamentos em geral, computadores e periféricos, móveis e utensílios e veículos, inclusive tratores, todos utilizados diretamente no setor de produção, como os aparelhos presentes nas granjas e na fábrica de ração, itens de informática utilizados no controle da temperatura do ambiente e da qualidade do ar, os veículos utilizados para o transporte de pessoal da área técnica e materiais para as áreas restritas e controladas para evitar contaminação.

No tocante à glosa de **Crédito Presumido das Operações em Contrato de Parceria**, por não estar evidenciada uma operação de compra e venda, enfatiza que a relação existente entre produtores rurais e as agroindústrias parceiras é favorável a ambos e que em recente decisão o CARF se manifestou a favor de se tomar créditos dos produtos utilizados na cadeia produtiva, fornecidos aos integrados num processo de parceria. Quanto ao **Crédito Presumido na Revenda de Grãos e Suínos para Abate**, diz que a legislação não realiza a restrição sobre a aquisição ter sido utilizada como insumos para a produção de mercadorias elencadas no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; e que não existe vedação ao aproveitamento do crédito em relação ao bem adquirido que fosse empregado em produtos sobre os quais não incidam a contribuição ou que estejam sujeitos à isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência.

Por fim, diz que tem o pleno direito de atualizar o valor total do crédito a ser resarcido desde a data a que tinha direito até a data atual, além da Taxa Selic, sob pena de sofrer perdas imensuráveis e resultando em enriquecimento sem causa do Estado a desfavor do contribuinte.

Em 16/11/2017, o processo veio encaminhado para julgamento, tendo em vista a existência de ação judicial determinando a distribuição pela Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB.

Em 13/07/2018, determinação do juiz da 4^a Vara Federal de Curitiba, deferindo liminar em Mandado de Segurança, para que, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, realize todas as diligências e atos necessários à conclusão dos pedidos de Manifestação de Inconformidade de 54 (cinquenta e quatro) processos administrativos fiscais em curso na Delegacia de Julgamento.

Cientificada dessa decisão em 10/08/2018, conforme Termo de Ciência de fl. 178, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, na data de 05/09/2018, pugnando pelo provimento do recurso e reconhecimento de seu direito ao ressarcimento integral dos créditos de PIS – não cumulativo/Exportação, referente ao 1º trimestre de 2010, e, por consequência, sejam homologadas integralmente as compensações efetuadas, com a consequente extinção do crédito tributário exigido. As razões de recurso, em síntese, são as mesmas já apontadas na manifestação de inconformidade, destacando o atual conceito de insumo, baseado na essencialidade e na relevância, delineado pelo STJ em recurso repetitivo Resp nº 1.221.170, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de Pedido eletrônico de Ressarcimento (PER nº 17362.03561.190613.1.5.08-4410), transmitido em 19/06/2013, para o aproveitamento de créditos de PIS não cumulativa - Exportação, proveniente de pagamento a maior, relativo ao 1º trimestre 2010, no valor de R\$ 74.224,62.

Mediante Despacho Decisório de fls. 46, acompanhado de Relatório Fiscal de fls. 25 a 45, o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente, uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para do PIS não cumulativo- Exportação. Os seguintes créditos foram objetos de glosas que foram integralmente mantidas no julgamento de primeira instância:

- a) Compras com alíquota zero – Decreto nº 6426/08;
- b) Fretes sobre compras;
- c) Frete sobre Transferências;
- d) Bens e serviços em geral - inadequação ao conceito de insumo previsto nas INs nºs 247/02 e 404/04;

- e) Encargos de Depreciação;
- f) Crédito Presumido na agroindústria
- g) Créditos presumidos das operações em Contratos de parceria;
- h) Créditos Presumidos na revenda de grãos e suínos para abate.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo agroindustrial, preponderantemente na: a) Industrialização, processamento, distribuição, comercialização, exportação, importação de carnes resultantes do abate de aves, suínos e coelhos; b) Produção de ovos férteis e pintos de um dia de corte e postura; c) Importação, produção, comercialização, distribuição, exportação de matrizes de aves e suínos; d) Produção de ração animal e processamento de insumos; e) Armazenagem, comercialização de grãos, farelos, óleos vegetais e outras matérias-primas utilizadas na fabricação de ração balanceada para animais; f) Transporte rodoviários de cargas líquidas e sólida no território nacional e no exterior; g) Comércio de produtos alimentícios embutidos e seus derivados no atacado e varejo; h) Distribuição, comercialização de pequenos animais abatidos, coelhos, patos, perus, galinhas caipira, marrecos etc.; i) Mercadorias em geral de produtos alimentícios; j) Importação de insumos, ingredientes e aditivos para fabricação de ração animal.

No que concerne aos bens utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.899 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 10935.900535/2013-18

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.agosto.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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. 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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 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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, resarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal, assim como a DRJ, aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

A Recorrente apresenta, às fls. 107 a 140, o descriptivo de sua operação, assim como laudos que justificariam a qualidade de insumos dos bens utilizados (essenciais e relevantes) no seu processo produtivo.

Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, tanto a DRF quanto a DRJ, justificam a glosa no fato de que tais bens não estavam diretamente ligados à produção de bens e serviços, o que também foi enfrentado pela Recorrente que justifica a relação essencial e relevante dos bens ao processo produtivo, conforme laudo apresentado.

Assim, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto ao crédito pleiteado.

Importante salientar que não pode o CARF suprir deficiência instrutória ainda que em sede de compensação. Observa-se que nem a autoridade de origem, nem a DRJ, se pronunciaram sobre o conceito de insumo trazido no Repetitivo no STJ, nem sobre o laudo juntado pela Recorrente, que podem impactar diretamente na apuração dos valores envolvidos no pedido de compensação.

As autoridades administrativas não podem deixar de analisar a materialidade dos débitos e créditos em compensação, caso contrário restará comprometida a própria regularidade do processo administrativo de restituição e compensação de tributos, cuja consequência é declaração de nulidade, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº **7.574/2011**, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração em estudo:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens do ativo imobilizado (depreciação), com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma os bem atinentes ao item anterior foram contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim