



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.901827/2012-07
RESOLUÇÃO	3202-000.583 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA DE ACUCAR SANTA TEREZINHA LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento-PER nº 30984.74006.280111.1.1.11-3093, relativo a crédito de Cofins não cumulativa decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno apurado no 4º trimestre/2010, no valor de R\$ 29.514,61 (PER nº 30984.74006.280111.1.1.11-3093).

A DRF de origem proferiu Despacho Decisório deferindo parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 2.892,53, homologando parcialmente as compensações até esse limite (e-fls 225). Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos (e-fls. 227/622) consigna a análise da autoridade fiscal sobre o crédito pleiteado, bem como a fundamentação para o indeferimento.

Fundamentalmente, diante dos documentos apresentados no procedimento fiscal, constatarem-se irregularidades que repercutiram no percentual de rateio dos créditos (critérios e receitas a serem considerados), e muitas outras nos valores que haviam sido considerados pela interessada na apuração dos créditos em si (dentre outros, bens e serviços utilizados como insumos, fretes na operação de venda e depreciação).

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 14ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, através do acórdão 14-63.751, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente impugnadas, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

APURAÇÃO CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas do mercado externo, do mercado interno tributadas e do mercado interno não tributadas devem ser excluídas as receitas que não se caracterizem como receita bruta sujeita à incidência das contribuições.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE EM OPERAÇÕES DE COMPRA DE INSUMOS.

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. GASTOS COM ARMAZENAGEM E FRETE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins.

Também não geram créditos da não cumulatividade os fretes incorridos na compra de bens não considerados como insumos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO.

Nos termos da legislação que rege a apuração não cumulativa das contribuições, é possível aproveitamento de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Opcionalmente, e de forma irretratável, os contribuintes podem calcular o referido crédito sobre o valor de aquisição dos bens especificados na legislação em prazos de 12, 24 ou 48 meses.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS ADQUIRIDOS PELO REIDI. CRÉDITOS.

A aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura (REIDI) não gera, para o adquirente, o direito ao desconto dos créditos apurados no regime da não cumulatividade, dentre os quais os calculados sobre encargos de depreciação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, pugnando pela homologação integral do crédito.

É o que havia ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que as glosas de crédito tiveram os seguintes fundamentos:

(i) impossibilidade de considerar as receitas financeiras no cálculo do rateio para fins de determinar o percentual de crédito passível de ressarcimento, o que resultou no reajuste do percentual e consequentemente na redução do crédito pleiteado no ressarcimento;

(ii) inadmissibilidade da apropriação de créditos relativos a **bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo**, pela suposta falta de enquadramento no conceito de insumo previsto no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, II da Lei nº 10.637/02, conforme definição dada pelo art. 8º, § 4º, I, "a" da Instrução Normativa SRF nº 404/04 e art. 66, § 5º, I, "a", da Instrução Normativa SRF nº 247/02 asseverando que a fase agrícola não faz parte do processo produtivo do açúcar e do álcool;

(iii) inadmissibilidade da apropriação de **créditos como insumo, na fase industrial**, de bens e serviços para os quais não se verificasse o contato direto com o produto, em observância ao art. 66, § 5º, I, "a" da Instrução Normativa SRF nº 247/02

(iv) impossibilidade de apropriação de créditos referentes aos gastos com **fretes na aquisição de bens não classificados como insumo ou de bens não sujeitos à tributação pelo PIS e COFINS**;

(v) impossibilidade de apropriação de créditos em relação à depreciação de bens não utilizados nas atividades da empresa;

(vi) erro na apropriação de créditos do ativo imobilizado com base no valor de aquisição; e

(vii) vedação ao creditamento dos bens do imobilizado adquiridos com o benefício do REIDI.

Entretanto, tanto a fiscalização, quanto a autoridade julgadora a quo aplicaram o conceito restritivo de insumo com amparo nas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, conforme pode ser visto no acórdão recorrido: (e-fls. 659)

No entanto, a apuração de créditos no âmbito daquelas contribuições está subordinada aos limites estabelecidos pela legislação de regência, especialmente pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e a regulamentação promovida pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, que fixaram as hipóteses a partir das quais são apuráveis os créditos da não-cumulatividade.

Assim preceituam esses atos normativos, no que interessa aos autos:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar

créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(.....)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 76 % (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar

créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos

classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(.....)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IN SRF nº 247, de 2002:

Art. 66 A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

IN nº 404, de 2004:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
ou

b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo Simples, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista no art. 26, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Instrução Normativa, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, devem ser considerados como integrantes do estoque de abertura referido no art. 26, devendo o crédito ser utilizado na forma do seu § 2º, a partir da data da devolução.

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

§ 8º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Como se observa, ambos os comandos definem da mesma forma o que deve ser considerado como insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade. Ou seja, no tocante à geração de créditos, deve ser entendido como insumo aquilo que foi taxativamente relacionado no dispositivo, isto é, o que, empregado na fabricação do produto final ou na prestação de serviços, se consome, se desgasta ou tem suas propriedades físico-químicas alteradas em função de sua ação direta com o produto, ou ainda os serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens ou na prestação do serviço.

Ocorre que, como se sabe, tal entendimento já foi superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"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." A Nota

clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal e pela DRJ não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendendo ser necessária uma reapreciação dos créditos objeto do presente julgamento, em consonância com a nova interpretação determinada pelo STJ.

Diante de todo o exposto, em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

- (i) intime a Recorrente para demonstrar de forma detalhada e individualizada, caso queira, apresentar Laudo Técnico, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- (ii) analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida,
- (iii) elabore relatório fiscal conclusivo, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes, especialmente, quanto ao enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado

em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

(iv) recalcule as apurações e resultado da diligência;

(v) intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima