



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11065.722971/2014-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-013.073 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente TROMBINI EMBALAGENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/10/2010 a 31/12/2012

PROCESSOS ADMINISTRATIVO. DESISTÊNCIA. FATO IMPEDITIVO.

A desistência do recurso caracteriza-se como fato impeditivo do direito de recorrer, o que leva ao não conhecimento do recurso

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PROVAS - De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araújo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-013.073 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.722971/2014-80

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a interposição do recurso voluntário, colaciono partes do relatório da decisão recorrida:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

□ de fls. 1.999/2.009, em que são exigidos R\$ 24.461.950,36 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 10/2010 a 12/2012; e

□ de fls. 2.010/2.021, em que são exigidos R\$ 5.309.339,59 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 10/2010 a 12/2012.

Conforme informa o Relatório da Ação Fiscal, de fls. 2.022/2.126, a fiscalizada tem como objeto social a indústria de celulose e embalagens de papel, tendo sido tributada pelo regime do lucro real nos anos de 2010, 2011 e 2012.

A fiscalização explica, no item “1. Introdução”, que os trabalhos realizados consistiram na verificação e análise, por amostragem, no período indicado, da base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep não cumulativas e dos créditos da não-cumulatividade de ambas as contribuições. Diz que foram apuradas as seguintes irregularidades.

2. Irregularidades na apuração dos créditos da não-cumulatividade

A autoridade fiscal explica que nas planilhas de apuração apresentadas pela interessada a composição dos valores informados na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” diz respeito a aquisições de aparas, serviços diversos, ICMS, bens de uso e consumo e comercial exportadora, a seguir detalhadas.

2.1. Outras operações com direito a crédito – ICMS

Relata que a contribuinte efetuou lançamentos a crédito nas contas de resultado “PIS sobre o Faturamento” e “Cofins sobre o faturamento” com históricos indicativos de “Cofins” ou “PIS incidentes sobre o ICMS na Venda” no ano-calendário 2011, tendo como contrapartida as contas do passivo indicativas de “Cofins a Pagar” e “PIS/Pasep a Pagar”.

Aduz que, assim, a contribuinte reduziu o valor da contribuição em montantes equivalentes ao valor da Cofins e do PIS/Pasep incidentes sobre o ICMS das vendas. Diz que, desta forma, apesar de ter incluído o ICMS das vendas na base de cálculo das contribuições, a contribuinte criou um crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre esses valores que anula a tributação do ICMS nas vendas.

Afirma que o valor do ICMS nas vendas sobre o qual a contribuinte apurou o crédito em comento integrou o valor informado na Linha 13 (Outras operações com direito a crédito), razão pela qual foi glosado por falta de previsão legal.

2.2. Outras operações com direito a crédito – Uso e consumo

A autoridade *a quo* explica que em relação aos bens de uso e consumo, em janeiro de 2011, a contribuinte apropriou-se de crédito sobre as aquisições efetuadas em 2010 que não haviam integrado a base de cálculo dos créditos nos referidos períodos de aquisição.

Relata que, ao analisar os demonstrativos apresentados referentes à aquisição de bens de uso e consumo (basicamente CFOP 1.556, 2.556, 1.407 e 2.407), bem como as informações constantes nos arquivos de notas fiscais, verificou que parcela importante dessas aquisições é referente a bens não utilizados diretamente no processo produtivo.

Às fls. 2.047/2.104 a fiscalização demonstra as glosas realizadas neste item no “Anexo I – Glosa extemporânea - uso e consumo – jan/2011” “ e “Anexo II – Glosa de uso e consumo”.

Relata a fiscalização que os bens relacionados, por não serem consumidos diretamente no processo produtivo, não se caracterizam como insumos utilizados na produção de bens e não podem integrar a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade.

A autoridade fiscal destaca, ainda, que a interessada incluiu a aquisição de empilhadeiras na relação de bens de uso e consumo. Diz que tais bens não são insumos, mas verificou se não seria possível enquadrá-las em outra hipótese geradora de crédito. Aduz, então, que o inc. VI do art. 3º das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 prevê a apropriação de créditos sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Diz que a RFB emitiu diversas Soluções de Consultas em que manifesta que as atividades em que são utilizadas as empilhadeiras (movimentação de matéria prima, produtos intermediários, material de embalagem e produtos prontos) não se caracterizam como de utilização intrínseca ao processo produtivo, a exemplo da SC n.º 323/2010 da Disit 8ª RF. Por tal razão, conclui que o crédito calculado sobre a aquisição das empilhadeiras também será glosado.

Relativamente ao crédito extemporâneo de bens de uso e consumo adquiridos em 2010, a autoridade *a quo* ressalta que, conforme apresentado no Termo de Intimação Fiscal n.º 03, foram apropriados créditos sobre notas fiscais emitidas pela Trombini Industrial SA, CNPJ n.º 03.031.882/0001, que totalizam R\$ 14.925.121,49, que, em verdade, se tratavam de notas de vendas dos estoques da Trombini Industrial. Explica que em análise dos romaneios que relacionam os bens vendidos, verificou que parcelas das aquisições não podem ser consideradas insumos, já que não integram o produto e nem são desgastados no processo produtivo propriamente dito. Informa que se encontram nessa condição as aquisições de produtos de limpeza, uniformes, EPI, gastos com veículos e material de expediente administrativo, assim como foram apropriados créditos relativos a gastos com sementes e herbicidas que, além de não se caracterizarem como insumos, são tributados à alíquota zero, não ensejando a apropriação de créditos.

2.3. Outras operações com direito a crédito – Serviços diversos

A autoridade fiscal relata que, em relação aos “serviços diversos”, em janeiro de 2011, a impugnante apropriou-se de crédito sobre as aquisições efetuadas em 2010 que não haviam integrado a base de cálculo dos créditos nos referidos períodos de aquisição e nos demais meses do período fiscalizado foram apropriados créditos sobre os dispêndios do próprio mês.

Explica que analisou os demonstrativos apresentados, referentes à aquisição de “Serviços Diversos”, verificando que parcela significativa dessas aquisições é referente a serviços não utilizados diretamente no processo produtivo e que não ensejam a apropriação de crédito, como é o caso de gastos com balança, aluguel de veículos, treinamento e seleção, segurança patrimonial, mão de obra temporária, retirada de resíduos, serviços de pesquisa e desenvolvimento, serviços de limpeza e jardinagem, combate a pragas, despesas com manutenção de software, auditoria, honorários advocatícios PJ, despesas administrativas empresariais, serviços pátio fábrica, carga e descarga, serviços administrativos externos, serviços assessoria, telefone, correios, propaganda, despesas com veículos, cursos técnicos, despesas com viagens, despesas legais, despesas com exportação, despesas com condução, despesa com confraternização, despesa com laboratório, despesas de representação, despesas com comodato e publicações diversas.

Relata, ainda, que foram apropriados créditos sobre dispêndios pagos a pessoas físicas contabilizados nas contas “aluguéis de imóveis PF” e “honorários advocatícios PF”, que não ensejam o direito a crédito.

Diz, também, que foram incluídas na base de cálculo dos créditos as despesas com importação, que também não ensejam a apropriação de crédito. Após dissertar sobre a legislação de regência dos créditos sobre importação, conclui que o sujeito passivo possui direito de crédito apenas sobre as compras (e parcelas acessórias) que sofreram incidência e pagamento de PIS/Pasep–Importação e Cofins–Importação, razão pela qual os demais custos com importação, inclusive as despesas com assessoria no despacho,

por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação, não dão direito a créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

A fiscalização detectou, ainda, em relação aos “Serviços Diversos”, que a contribuinte apurou créditos da não-cumulatividade nas seguintes contas de resultado: “Assessoria, Consultoria e Assistência PJ”, “Serviços de Recuperação de Produtos” e “Despesas com Clicheria”, tendo sido informada no Dacon nas rubricas “Serviços Utilizados como Insumos” e “Outras Operações com Direito a Crédito”.

Informa que, intimada a explicar tais operações, a interessada explicou que as despesas contabilizadas na conta “Assessoria, Consultoria e Assistência PJ” referem-se a gerenciamento de energia, assessoria em tratamento de efluentes, engenharia ambiental, segurança no trabalho, assessoria e treinamento em qualidade, serviços de tradução, treinamentos, análise de água, controle de pragas, auditorias diversas, assessoria tributária, consultorias diversas, serviços de proteção ao crédito, anuidades de associações, serviço de topografia, consultorias em software, perícias médicas, serviços de despachante. Aduz a autoridade fiscal que nenhuma destas despesas ensejam a apropriação de crédito por não se tratar de insumos nem estarem abrangidos em outras hipóteses geradoras de crédito.

Relata, também, que a contribuinte informou que os valores contabilizados na conta “Serviços de Recuperação de Produtos” referem-se à recuperação de *pallets*. A autoridade fiscal entende, todavia, que esses bens não podem ser caracterizados nem como insumos nem como materiais de embalagem, razão pela qual os respectivos créditos foram glosados.

Assevera, por fim, que os dispêndios com água, além de não ensejarem a apropriação do crédito por não integrarem o produto, já haviam sido incluídos na totalização dos “Bens de Uso e Consumo”, ou seja, foram considerados em duplicidade pela contribuinte.

Foi elaborado, por fim, o Anexo III (fls. 2.105/2.106), no qual a autoridade fiscal demonstra o crédito extemporâneo glosado que foi apropriado em janeiro de 2011 a título de Serviços Diretos, incluídos na Linha 13 do Dacon “Outras Operações com Direito a Crédito”.

Nos Anexos IV a XXIII, a autoridade fiscal apresenta as glosas desses dispêndios que foram apropriados nos próprios meses da competência até o mês de agosto de 2012, já que, a partir de setembro de 2012, o contribuinte não se apropriou de créditos sobre essas operações.

A fiscalização ressalva que alguns valores relacionados nos Anexos IV a XXIII e que integram a Coluna A do demonstrativo acima indicado estão em desconformidade com os valores registrados na contabilidade e, por isso, foram glosados com dupla motivação: primeiro, por falta de previsão legal para apropriação de créditos sobre dispêndios daquela natureza; segundo, por falta de comprovação, conforme a seguinte explanação:

□ Conta “Despesas de Manutenção de Software”: em 03/2011, a contribuinte, por equívoco, contabilizou nessa rubrica R\$ 992.714,31 relativos à aquisição de licenças de software da Oracle, valor que foi indevidamente incluído na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade, por se tratar de despesa não comprovada.

□ Conta “Despesas com Exportação”: em 09/2011 e 10/2011, o saldo dos dispêndios contabilizados nessa rubrica foi de apenas R\$ 7.227,40 e R\$ 57.713,86, respectivamente, no entanto, foram incluídos na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade R\$ 521.194,22 e R\$ 512.244,53, respectivamente. As diferenças foram glosadas, por se tratar de despesas não comprovadas.

□ Conta “Serviços Administrativos Externos”: em 04/2012, o saldo contabilizado nessa rubrica foi de apenas R\$ 9.451,50, no entanto, foram incluídos na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade R\$ 167.254,46. As diferença foi glosada, por se tratar de despesa não comprovada.

2.4. Outras operações com direito a crédito – aparas

Explica a autoridade fiscal que de acordo com o art. 47 da Lei nº 11.196/2005 foi vedada expressamente a apropriação de créditos da não cumulatividade sobre as aquisições de aparas de papel e outros materiais. Informa que, em resposta à intimação, o sujeito passivo disse que seu direito amparava-se em ação judicial sobre o assunto, que não foi entregue à fiscalização até a data de emissão do auto de infração.

2.5. Serviços – Linha 03 das Fichas 06-A e 16-A do Dacon

A autoridade fiscal explica que os valores contabilizados nas contas “Assessoria, Consultoria e Assistência PJ”, “Serviços de Recuperação de Produtos” e “Despesas com Clicheria” foram rateados entre as Linhas 3 e 13 das Fichas 06-A e 16-A do Dacon.

Relata que as despesas registradas na conta “Assessoria, Consultoria e Assistência PJ” referem-se a gerenciamento de energia, assessoria em tratamento de efluentes, engenharia ambiental, segurança no trabalho, assessoria e treinamento em qualidade, serviços de tradução, treinamentos, análise de água, controle de pragas, auditorias diversas, assessoria tributária, consultorias diversas, serviços de proteção ao crédito, anuidades de associações, serviço de topografia, consultorias em software, perícias médicas, serviços de despachante que não ensejam a apropriação de crédito por não se tratar de insumos nem estarem abrangidos em outras hipóteses geradoras de crédito.

Narra, outrossim, que os valores contabilizados na conta “Serviços de Recuperação de Produtos”, em conformidade com a análise do Razão e com a resposta ao TIF 02, referem-se à recuperação de pallets, dispêndios não ensejam a apropriação de crédito por não se tratar de insumos nem estarem abrangidos em outras hipóteses geradoras de crédito.

Afirma, por fim, que as despesas com clicheria, apesar de serem serviços que ensejam a apropriação de créditos da não-cumulatividade, foram considerados em duplicidade nas Linhas 3 e 13 das Fichas 06-A e 16-A do Dacon no mês de agosto de 2012, de modo que tais dispêndios, em 08/2012, foram validados na linha 13 e glosados na linha 3.

2.6. Fretes internacionais

A autoridade *a quo* explica que a contribuinte apropriou-se de créditos sobre fretes, conforme informado nas Fichas 06-A e 16-A do Dacon na linha “Despesas de armazenagem e fretes na venda”. Diz, todavia, que os valores indicados não coincidem com o montante contabilizado nas contas de resultado representativas de fretes no mercado interno e no mercado externo.

Informa que a contribuinte esclareceu que a parcela dos fretes na compra era contabilizada diretamente em conta de estoque e as notas fiscais eram contabilizadas nas contas de resultado indicativas de frete pelos valores líquidos dos créditos de PIS/Cofins e, eventualmente, de ICMS. Explica que, desse modo, o valor dos fretes informados no Dacon seria composto pelo frete nas compras contabilizado em estoque, o valor do crédito de PIS/Cofins apropriado sobre fretes e o valor contabilizado nas contas “Fretes e Carretos - Mercado Interno” e “Fretes e Carretos – Mercado Externo”.

Narra que, com base na Escrituração Contábil Digital e nos arquivos digitais de notas fiscais (IN SRF nº 86/2001) da interessada, a Fiscalização validou, por amostragem, os esclarecimentos da contribuinte.

Porém, em relação aos valores contabilizados a débito da conta “Fretes e Carretos – Mercado Externo”, já que os fretes em operações de exportação são isentos da contribuição (art. 14 da Medida Provisória nº 2158/01) e com base no art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, que definiu que não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, são indevidos os créditos apropriados sobre os valores contabilizados na referida conta.

3. Irregularidades na apuração dos débitos – vendas com suspensão/isentas

A fiscalização explica que parcela das vendas efetuadas pela contribuinte não foi tributada por se destinar a clientes com benefício fiscal de aquisição com suspensão da

contribuição. Afirma, todavia, que verificou que as vendas à Oxford Porcelanas SA, CNPJ n.º 86.046.463/0001-00, não foram tributadas. Tal empresa, porém, segundo a autoridade fiscal não possui qualquer ato concessório de benefício fiscal relativos ao PIS/Pasep e Cofins. Por tal razão as vendas a esta empresa foram tributadas.

4. Consolidação das irregularidades

Neste tópico, a autoridade fiscal detalha os tributos incidentes sobre as irregularidades apresentadas, totalizando-as por mês.

5. Quantificação do lançamento de ofício

Neste item, a autoridade *a quo* quantifica os lançamentos de PIS/Cofins por período de apuração.

6. Da sujeição passiva solidária

Segundo a autoridade fiscal, “*as infrações apuradas neste procedimento fiscal são apenas uma ponta de um todo que só se torna compreensível ao examinar toda a história do Grupo Trombini desde 1998*”. Diz que a Informação de Pesquisa e Investigação (IPEI) 20140004, em anexo, parte integrante do lançamento, demonstra que o Grupo Trombini vem há muitos anos praticando atos abusivos em prejuízo da Fazenda Nacional, com o objetivo de evitar o pagamento de tributos.

Explica que “*enquanto diversas empresas foram se sucedendo na operação do seu negócio e acumulando passivo tributário bilionário, o patrimônio foi protegido em empresas que atuam em situação de confusão patrimonial e operacional com as demais, caracterizando abuso da personalidade jurídica e interesse comum entre elas*”.

Informa que o patrimônio das empresas devedoras foi fraudulentamente subtraído com o uso de irregularidades contábeis que limpam dos seus balanços os créditos oriundos das transferências patrimoniais, com o fim de tornar incobráveis os créditos tributários devidos por uma série de pessoas jurídicas que se sucederam na atividade industrial do grupo ao longo de mais de uma década.

Assevera que, com base nos fatos e conclusões da Informação de Pesquisa e Investigação RS IPEI 20140004, foi lavrado os Termos de Sujeição Passiva Solidária em desfavor da pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda., CNPJ n.º 02.591.200/0001-91, e com base no art. 124, I do CTN para o PIS; e com base no art. 124, I do CTN e no art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91 concomitante com o art. 124, II do CTN, para a Cofins.

A Trombini Embalagens S/A foi cientificada do lançamento em 28/08/2014 (fl. 2.132), enquanto a empresa Sulina Embalagens Ltda., CNPJ n.º 02.591.200/0001-91, foi cientificada da sujeição passiva solidária em 01/09/2014 (fl. 2.133).

A empresa Trombini Embalagens S/A apresentou a impugnação de fls. 2.137/2.148, alegando, em síntese, o seguinte.

Após breve relato dos fatos, a atuada se insurge contra a não consideração dos insumos que utiliza em sua atividade e que devem gerar direito aos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Entende que o conceito de insumo na sistemática das referidas contribuições deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado, como feito pela autoridade fiscal, o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade do PIS e da Cofins.

Aduz que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS/Cofins não cumulativos deve, necessariamente, compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04.

Sustenta que produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, geram créditos que podem reduzir o valor final a ser recolhido a título de PIS/Cofins.

Alega que tem consideráveis gastos com bens de uso e consumo e serviços, conforme relatório da fiscalização, que estão diretamente vinculados à atividade principal da empresa, sendo considerados insumos na produção.

Argumenta que créditos relativos a bens de uso e consumo, serviços, inclusive com recuperação de produto, assessoria e consultoria (PJ) e com clichê, todos vinculados à atividade principal da empresa, devem ser aproveitados na apuração do débito de PIS/Cofins, sob pena de violação à não-cumulatividade próprio do sistema.

Alega que a lei se encarrega de elencar todos os itens que permitem às empresas apurar crédito das contribuições. Diz que além dos casos exemplificativamente elencados nas leis de regência, há outros previstos em legislação especial, como o crédito presumido da Lei n.º 10.925/2004, o que dificulta a interpretação e a integração da lei, fazendo com que as empresas recolham as contribuições em valor maior que o devido. Na sequência, faz uma análise da legislação do PIS/Cofins não-cumulativos. Aduz que a legislação não faz nenhuma distinção quanto ao regime de tributação do fornecedor de bens ou dos serviços, para efeito de apuração do crédito, ou seja, que o creditamento independe de a pessoa jurídica vendedora ser tributada pelo SIMPLES, lucro presumido ou real.

Afirma, outrossim, que a RFB, em alguns recursos e soluções de consulta, firmou o entendimento de que caso a empresa tenha deixado de apurar crédito em relação a alguns insumos utilizados no processo produtivo e em relação a algumas despesas passíveis de creditamento, poderá fazê-lo a qualquer momento, desde que dentro do prazo de cinco anos. Traz trechos da Solução de Consulta de n.º 69 de 19 de maio de 2006, da 10ª Região Fiscal.

Na sequência, a impugnante explica a sistemática dos artigos 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Diz que é imprescindível a conceituação de custo em contraposição à despesa. Utilizando-se do conceito de Eliseu Martins, afirma que o custo corresponde à soma de todos os gastos, diretos ou indiretos, no processo de produção de um bem ou serviço. Aduz que o Brasil adota, como sistema de custo, o método de custeio real por absorção, segundo o qual devem ser adicionados ao custo da produção todos os gastos relativos à produção, sejam diretos ou indiretos, com relação à cada produto.

Após transcrever o conceito de insumos estabelecidos pelas Instruções Normativas SRF n.º 247/02 e n.º 404/04, conclui que a RFB, para efeitos de crédito de PIS/Cofins, se baseou no Regulamento de Imposto de Produto Industrializado (IPI), razão pela qual restringiu apenas ao processo produtivo.

Aduz que uma empresa que toma créditos das referidas contribuições sobre outros custos que não os estritamente decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alteração acaba por sofrer uma glosa de sua apuração de PIS/Cofins.

Afirma, todavia, que o CARF vem se posicionando de maneira diversa. Traz decisão proferida, no qual este Conselho entendeu que todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a operação dos contribuintes devem gerar créditos para do PIS/Cofins não cumulativos, aproximando o conceito de créditos das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ.

Argumenta que em 28/11/2011, a Câmara Superior da 3ª Seção do CARF, ao julgar um processo no qual analisou se os uniformes adquiridos pela empresa geram créditos que podem ser abatidos no cálculo das contribuições, entendeu que estes produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, geram créditos da não-cumulatividade. Informa que em tal julgamento prevaleceu o entendimento de que o conceito de insumo não é tão amplo como o da legislação do imposto de renda nem tão restrito como o do imposto sobre produtos industrializados (IPI), que só permite dedução de matéria-prima, bem intermediário e produto de embalagem. Afirma que ficou consignado que a vestimenta é necessária para o

funcionamento da empresa, pois exigida pela vigilância sanitária para uso pelos trabalhadores.

Assevera que o entendimento aplicado pelo CARF diverge muito do adotado pela autoridade fiscal, que não considerou como créditos despesas com viagens, água, telefone, despesas postais, impressos e materiais de escritório, internet, cursos e treinamento de funcionários, cartório, pedágio, material de limpeza, uniformes/vestuário, seguros, honorários contábeis, informática e despesas com conservação e limpeza.

Entende que os sujeitos passivos devem atender a dois requisitos para ter direito ao crédito, quais seja, a essencialidade e a necessidade no processo produtivo. Conclui que devem ser considerados como insumo todos os elementos físicos ou funcionais, o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção, adquiridos pela contribuinte e onerados pelas contribuições, que sejam relevantes para o processo de produção, em função dos quais resultará a receita tributável.

Requer a anulação das glosas de créditos oriundos de bens de uso e consumo e serviços (itens 2.2, 2.3 e 2.5 do relatório do Relatório da Ação Fiscal), autorizando o aproveitamento dos créditos relacionados aos produtos e serviços inerentes à atividade da empresa, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, reduzindo com isso o valor final a ser recolhido a título de PIS e Cofins, bem como o respectivo reflexo na multa de 75% aplicada.

Pleiteia, ainda, que sejam as intimações relacionadas ao presente processo encaminhadas diretamente a seus advogados ou à empresa, no endereço indicado, consignando que se opõe à intimação na forma eletrônica, inclusive aquela que se limita a disponibilizar a intimação em eventual caixa postal disponível no sistema e-CAC.

A empresa Sulina Embalagens Ltda., CNPJ nº 02.591.200/0001-91, considerada responsável solidária, por sua vez, apresentou a impugnação, em 19/09/2014, de fls. 2.194/2.203, alegando, em síntese, o seguinte.

Afirma, inicialmente, que a base legal de ter sido colocada como solidária é o art. 124, I, do CTN, mas não consta do auto de infração um único fundamento acerca de sua vinculação com os fatos geradores objeto de autuação.

Alega que não há referência a dolo ou fraude nas condutas objeto de autuação, tanto que não se aplicou multa qualificada, mas de 75%. Sustenta que a regularidade da contabilidade da empresa Trombini indica não haver por parte da autuada ou de seus administradores qualquer intenção de omitir a ocorrência de fato gerador de tributo. Diz que a empresa forneceu todas as informações solicitadas no curso da ação fiscal, razão pela qual não há que se falar em dolo ou fraude que justifique responsabilização de terceiro.

Argumenta que o lançamento, quando trata da responsabilidade tributária, limita-se a fazer referência a um relatório elaborado pela Receita Federal quando da lavratura de outros autos de infração, os quais inclusive ainda estão pendentes de julgamento. Diz que não é possível admitir que um relatório, que é objeto de questionamento administrativo e judicial, feito para fins de ação fiscal que se deu no ano de 2013, servirá eternamente para justificar futuras responsabilizações tributárias, sem que ao menos se faça vinculação dos fatos agora objeto de autuação com o que lá foi relatado.

Diz que a responsabilização de terceiro deve obediência a determinações, sendo exceção e não regra geral. Argumenta que é imprescindível a observância do devido processo legal para que a legitimidade do lançamento, o que envolve a exigência de cabal identificação probatória de específica situação fático-jurídico.

Alega que a obrigação por solidariedade (art. 124, I, do CTN) pressupõe que o terceiro a ser responsabilizado tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entende que não há fundamento, no presente caso, para a responsabilização com base no art. 124, I, do CTN. Traz decisão do STJ sobre a questão.

Diz que a alegação de grupo econômico também não supre a deficiência da medida, pois o STJ já definiu que deve haver o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal para colocar terceiros no pólo passivo da relação jurídico-tributária. Aduz que num grupo econômico, a gestão das sociedades é autônoma, sendo destas a competência para decidir sobre a realização ou não realização de operações e negócios jurídicos. Sustenta que o órgão de direção do grupo ou a sociedade controladora concentra o centro das decisões empresariais, mas não desce ao nível do desenvolvimento concreto do objeto social das sociedades integrantes, não se vinculando aos fatos geradores realizados, muito menos ao cumprimento das obrigações tributárias.

Explica que o centro de decisões empresariais não tem controle dessa atividade, razão pela qual falta requisito de validade (CTN, art. 128) para a eleição das sociedades do grupo ou da controladora como responsável tributário, pois, caso contrário, o ônus tributário estaria sendo deslocado para sociedade que não realizou o fato gerador. Informa que a empresa Sulina jamais teve qualquer ingerência sobre o pagamento de tributos e cumprimento das obrigações acessórias da Trombini.

Alega que, nos termos do disposto no art. 142 do CTN, é ônus da Fazenda Pública provar que a Sulina atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, vinculando-se, assim, ao fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 128).

Traz jurisprudência sobre o assunto.

Na sequência, argumenta que os balanços publicados da Trombini Embalagens revelam que seu ativo total é crescente, inclusive o ativo não circulante, que evoluiu de R\$ 151.803.953,75 (em 2010) para R\$ 265.332.735,78 (em 2013), do mesmo modo que seu imobilizado foi R\$ 116.636.080,47 em 2010 para R\$ 182.372.818,90 em 2013.

Por fim, aduz que, no caso, apenas poderia se cogitar de responsabilidade subsidiária, isto é, primeiro deveria a União tentar receber da devedora principal, para só então cogitar a responsabilização de terceiros.

Requer a exclusão da impugnante da condição de responsável solidária e que sejam as intimações relacionadas ao presente processo encaminhadas diretamente a seus advogados ou à empresa no endereço indicado, consignando que se opõe à intimação na forma eletrônica, inclusive aquela que se limita a disponibilizar a intimação em eventual caixa postal disponível no sistema e-CAC.

A 3ª Turma da DRJ em Curitiba (PR) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão n.º 06-52.048, de 06 de maio de 2015, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2010 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Constatados os elementos necessários à caracterização de grupo econômico, deverá a Autoridade Fiscal atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a todas as empresas integrantes do grupo, conforme art. 124, II do CTN c/c art. 30, IX da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2010 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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

INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Comprovada a conexão e o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal entre as pessoas envolvidas, imputa-se a solidariedade passiva tributária, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/10/2010 a 31/12/2012

COMUNICAÇÃO. ATOS PROCESSUAIS. ESCRITÓRIO DO ADVOGADO.

As notificações e intimações devem ser enviadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os mesmos os argumentos apresentados na impugnação.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo. Quantos aos demais requisitos de admissibilidade passo a análise.

O direito a recorrer está sujeito à observância de requisitos mínimos impostos por lei, cuja ausência implica a pronta inadmissão da peça recursal, sem que se investigue ser procedente ou improcedente a própria irresignação veiculada no recurso. As atividades do julgador direcionadas para aferição da presença desses pressupostos recebem o nome de juízo de admissibilidade. Esse juízo antecede lógica e cronologicamente um outro subsequente juízo, qual seja o juízo de mérito, no qual é analisada a pretensão recursal.

O professor Barbosa Moreira observa que:

...a questão relativa à admissibilidade é, sempre e necessariamente, preliminar à questão de mérito. A apreciação desta fica excluída se àquela se responde em sentido negativo.

Os requisitos viabilizadores do exame do mérito recursal são divididos pelo professor Barbosa Moreira em duas categorias: “requisitos intrínsecos (concernentes à própria existência do poder de recorrer) e requisitos extrínsecos (relativos ao modo de exercê-lo)”. Alinham-se no primeiro grupo o cabimento, a legitimidade para recorrer, o interesse recursal e a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer. O segundo grupo é composto pela tempestividade, a regularidade formal e o preparo.

Temos a consciência de que nem todos os requisitos de admissibilidade devem ser observados no âmbito do processo administrativo. Contudo, ao examinar a possibilidade de seguimento do recurso, o julgador administrativo deve estar atento para alguns dos requisitos, a saber: o interesse recursal, a legitimidade, a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder

de recorrer, a regularidade formal e a tempestividade. Atendidos todos eles, fica permitida a análise do *meritum causae*.

Regressando aos autos, conforme já dito, o recorrente fez opção ao Parcelamento e desistiu de discutir algumas das matérias objeto da lide deste processo.

Nos termos do art. 78 do Regimento Interno do CARF, a adesão a qualquer parcelamento importa na renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto.

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse.

Assim sendo, ao protocolar o pedido de desistência e aderir ao parcelamento, incluindo parte dos débitos ora em discussão, o sujeito passivo desistiu tacitamente de parte recurso voluntário.

O processo em análise decorre de glosa de créditos administrativos de PIS e COFINS, referentes aos seguintes itens informados em DACON:

- 2.1 - Outras Operações com Direito a Crédito - ICMS
- 2.2 - Outras Operações com Direito a Crédito - Uso e Consumo
- 2.3 - "Outras Operações com Direito a Crédito" - Serviços Diversos
- 2.4 - Outras Operações com Direito a Crédito - Aparas
- 2.5 - Serviços
- 2.6 - Fretes Internacionais

A recorrente apresentou pedido de desistência parcial do recurso nos seguintes termos:

Dessa forma, e considerando o exposto acima, vem requerer que seja dado sequência ao Recurso Voluntário protocolado pelo contribuinte junto ao presente processo administrativo nº 11065.722971/2014-80, somente em relação aos itens 2.3 e 2.5 (créditos relacionados aos serviços), sendo que quanto aos demais pontos suscitados na minuta, formaliza sua desistência, tendo em vista, a consolidação destes juntos ao parcelamento da Lei nº 12.996/2014.

Tendo em vista que a desistência é um fato impeditivo do direito de recorrer, uma vez que a interposição do recurso seria um ato incompatível com o anteriormente realizado, deixo de conhecer do recurso voluntário referente aos itens: Outras Operações com Direito a Crédito – ICMS; Outras Operações com Direito a Crédito - Uso e Consumo; Outras Operações com Direito a Crédito – Aparas e Fretes Internacionais.

Resta apenas em análise o capítulo recursal referente aos créditos relacionados ao aproveitamento dos custos com prestação de serviços, pois nele se identifica todos os demais requisitos de admissibilidade

Conceito de Insumo.

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

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

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

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

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

EMENTA

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

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

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

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

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

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

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

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

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

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

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço

ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

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

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

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

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

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A lide ficou restrita às glosas referentes às prestações de serviço.

A Fiscalização glosou os valores referentes aos serviços de: gerenciamento de energia, assessoria em tratamento de efluentes, engenharia ambiental, segurança no trabalho, assessoria e treinamento em qualidade, serviços de tradução, treinamentos, análise de água, controle de pragas, auditorias diversas, assessoria tributária, consultorias diversas, serviços de proteção ao crédito, anuidades de associações, serviço de topografia, consultorias em software, perícias médicas, serviços de despachante. Também foram glosados os custos com balança, aluguel de veículos, treinamento e seleção, segurança patrimonial, mão de obra temporária, retirada de resíduos, serviços de pesquisa e desenvolvimento, serviços de limpeza e jardinagem, combate a pragas, despesas com manutenção de software, auditoria, honorários advocatícios PJ, despesas administrativas empresariais, serviços pátio fábrica, carga e descarga, serviços administrativos externos, serviços assessoria, telefone, correios, propaganda, despesas com veículos, cursos técnicos, despesas com viagens, despesas legais, despesas com exportação, despesas com condução, despesa com confraternização, despesa com laboratório, despesas de representação, despesas com comodato e publicações diversas. Todas as glosas foram efetuadas sob o fundamento de que não são insumos para fins de creditamento das contribuições.

Tanto na impugnação como no recurso voluntário, a recorrente não apresentou um descritivo de seu processo produtivo e a indicação da essencialidade ou relevância de cada item glosado. Preferiu tecer longas linhas sobre a interpretação do que seria “insumo” na legislação do

PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo e afirmar que todos os serviços e despesas são essenciais para sua atividade.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Nos casos de lançamento tributário para constituir débitos tributários decorrentes de glosas de créditos administrativos de PIS e COFINS, referentes a itens informados em DICON, cabe ao sujeito passivo provar o seu direito ao crédito e não a Autoridade Fiscal, pois o lançamento só existe em função de os créditos informados não existirem.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova,

então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As alegações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que *a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.*

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, conforme já anunciado, a recorrente tanto na impugnação como no recurso voluntário não buscou identificar quais os itens faziam parte de sua insurgência, tampouco demonstrar como uma eventual subtração poderia impossibilitar ou inutilizar seu produto final. Esse fato inviabilizou a possibilidade de averiguação da subsunção ao conceito de insumo e, por consequência, a análise de eventual creditamento.

Conclusão

Por todo exposto, não conheço de parte do recurso em função da desistência, e na parte conhecida, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho