RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11080.720132/2010-13

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11080.720132/2010-13
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3402-001.907 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	23 de abril de 2019
Assunto	PIS/COFINS
Recorrente	JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que entendia pela desnecessidade da diligência. Os Conselheiros Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra acompanharam a diligência sem a indicação da cooperação sugerida no item (iv) da diligência.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

1. Trata-se de Pedido de Ressarcimento, relativo a crédito de contribuição não cumulativa.

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização admitiu apenas parte dos créditos vindicados pela recorrente.

4. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, oportunidade em que, após discorrer acerca da metodologia que entende pertinente para o creditamento de PIS e COFINS, refutou as glosas perpetradas pela fiscalização.

5. Uma vez processada, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ de Ribeirão Preto.

6. Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise, oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de manifestação de inconformidade.

7. Não obstante, em janeiro de 2019, a recorrente apresentou a petição em que requisitou o julgamento do processo em epígrafe com outros vários processos do mesmo contribuinte e que deveriam ser aqui reunidos em razão de uma conexão.

8. É o relatório.

Resolução

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Resolução **3402-001.890**, de 23 de abril de 2019, proferido no julgamento do processo 11080.001078/2010-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Ressalte-se que a decisão do paradigma foi, em parte, contrária ao meu entendimento pessoal, pois entendi desnecessário o encaminhamento do item "iv" da diligência. Todavia, ao presente processo deve ser aplicada a posição vencedora, conforme consta da ata da sessão do julgamento.

Portanto, transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Resolução nº **3402-001.890**):

> ***"I. Preliminarmente: da reunião dos processos indicados pelo contribuinte***
>
> *9. Conforme já destacado alhures, o contribuinte pede a reunião de vários processos com o aqui tratado para que sejam julgados conjuntamente, o que faz ao fundamento da conexão entre tais casos. Os processos que o contribuinte pretende ver julgados em conjunto são os seguintes:*

PROCESSOS: 11080.906207/2013-96; 11080.906213/2013-43; 11080.906204/2013-52; 11080.906230/2013-81; 11080.007885/2009-98; 11080.720128/2010-47; 11080.720129/2010-91; 11080.720130/2010-16; 11080.720131/2010-61; 11080.720132/2010-13; 11080.720133/2010-50; 11080.720134/2010-02; 11080.720135/2010-49; 11080.720136/2010-93; 11080.720139/2010-27; 11080.720140/2010-51; 11080.720141/2010-04; 11080.007884/2009-43; 11080.720067/2010-18; 11080.720068/2010-62; 11080.720071/2010-86; 11080.720072/2010-21; 11080.720076/2010-17; 11080.720078/2010-06; 11080.720079/2010-42; 11080.720086/2010-44; 11080.720087/2010-99; 11080.720088/2010-33; 11080.720090/2010-11; 11080.720077/2010-53; 11080.001078/2010-03; 11080.721929/2010-20; 11080.007887/2009-87; 11080.721932/2010-43; 11080.007886/2009-32; 11080.720182/2011-73; 11080.724804/2011-32; 11080.723130/2009-34; 11080-724806/2011-21; 11080.725627/2011-10; 11080.724805/2011-87; 11080.725628/2011-56; 11080.725625/2011-12; 11080.906205/2013-05; 11080.906228/2013-10; 11080.906196/2013-44; 11080.906218/2013-76; 11080.906216/2013-87; 11080.906184/2013-10; 11080.906.190/2013-77; 11080.906191/2013-11

10. Importante destacar que os processos acima listados já se encontram para julgamento desta Turma julgadora, por intermédio do mecanismo da repetitividade, capitulado no art. 47, § 1º do RICARF. Para ser mais preciso, foram formados 03 (três) lotes de paradigmas, tendo como recursos paradigmas o presente processo, bem como os autos n. 11080.720182/2011-73 e 11080.906181/2013-86. Este último processo está sob relatoria da I. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula*, enquanto que os demais estão sob a minha relatoria.*

11. Não obstante, conforme se observa da petição do contribuinte (fls. 890/893), o objetivo primordial com esta reunião seria o de evitar decisões materialmente contraditórias para casos análogos, de modo a garantir uma unicidade de tratamento e, por conseguinte, uma segurança jurídica de índole material.

12. Nesse sentido, é possível afirmar que, como os 03 lotes de processo estão sujeitos ao julgamento da mesmíssima Turma julgadora, a pretensão do contribuinte, ainda que por uma via transversa, foi atingida, motivo pelo qual é desnecessária a reunião de tais processos paradigmáticos em face de um único Relator.

II. Da conversão do presente julgamento em diligência

13. Conforme se observa dos autos, a questão não é nova neste Tribunal. Trata-se de infindável discussão de creditamento de PIS e COFINS e do conceito legal de insumo. Durante muito tempo esta questão foi indevidamente discutida em um altiplano normativo, na medida em que a autoridade fiscal pautava suas manifestações com base no disposto na Instrução Normativa RFB nº 404, de 12 de março de 2004. Em suma, a autoridade fiscal e a Delegacia de Julgamento partem da premissa de que para serem considerados insumos os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem, aplicando, pois, conceito de insumo similar àquele desenvolvido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979.

14. Acontece que o conceito de insumo admitido por este Tribunal denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica

como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Neste mesmo diapasão foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em recente julgado de caráter vinculante (REsp n. 1.221.170, julgado sob o rito de recursos repetitivos), cuja ementa segue abaixo transcrita:

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

15. Destaca-se o voto da Ministra Regina Helena Costa*, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:*

> Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
>
> Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

16. Diante deste quadro, é prudente que os processos administrativos envolvendo créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins sejam analisados casuisticamente, considerando cada item relacionado como "insumos" e o seu envolvimento no processo produtivo (critério de pertinência), para então definir a possibilidade de aproveitamento ou não do crédito pretendido.

17. Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à autoridade preparadora *para que intime o contribuinte a esclarecer o que segue, inclusive com a apresentação de laudo técnico a provar suas assertivas:*

> (i) *precisar a participação dos seguintes itens glosados e que foram objeto de recurso voluntário e que se entendeu não restar enquadrado no conceito de insumo para fins do processo produtivo da empresa: (*a*) combustíveis, lubrificantes e gás (fls. 136/212); (*b*) materiais auxiliares de consumo; (*c*) uniformes, inclusive precisando a sua submissão a eventuais exigências trabalhistas ou sanitárias; e, por fim, (*d*) controle de pragas.*
>
> *18. Ato contínuo, deverá a fiscalização*
>
> (ii) *efetuar descritivo minucioso do referido processo produtivo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos, aquilatando sua participação em relação ao produto final.*
>
> *19. Ao efetuar estas constatações, solicito que a autoridade preparadora (e exclusivamente ela)*
>
> (iii) *elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada dispêndio elencado, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.*

20. O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma planilha que segregue os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:

(a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;

(b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);

(c) contato direto com o produto em fabricação;

(d) agregação ao produto final.

21. Por fim, antes ainda da devolução deste processo para este Tribunal,

(iv) *sugere-se que o contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional promovam uma reunião, a luz do precedente repetitivo do STJ (REsp n. 1.221.170), e do laudo técnico que será preparado e apresentado à unidade de origem e, ainda, em razão da Nota explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF*[1]*, para que cooperem*[2] *com a atividade judicativa atipicamente exercida por este Tribunal indicando, por conseguinte, quais glosas que as partes entendem como adequadas ao conceito de insumo vinculado pelo STJ e quais entendem como devidas em razão de uma extrapolação deste conceito.*

22. Concluída a diligência,

(v) *o recorrente deverá ser intimado para que facultativamente apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.*

23. Não obstante, independentemente da efetividade da reunião aqui mencionada e antes do retorno dos autos para este Tribunal,

(vi) *a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá ser intimada a se manifestar a respeito da diligência perpetrada, bem como dos laudos acostados nos autos, isso em relação a eventuais glosas que permanecerão em discussão."*

Importante frisar que **as situações fática e jurídica presentes** no processo paradigma encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a conversão do julgamento em diligência no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

[1] "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 n° 10.522,
de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.
Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2"

[2] Nos termos do que dispõe o art. 6o do CPC, "in verbis":
"Art. 6o Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora intime o contribuinte a esclarecer o que segue, inclusive com a apresentação de laudo técnico a provar suas assertivas:

(i) precisar a participação dos seguintes itens glosados e que foram objeto de recurso voluntário e que se entendeu não restar enquadrado no conceito de insumo para fins do processo produtivo da empresa: (a) combustíveis, lubrificantes e gás; (b) materiais auxiliares de consumo; (c) uniformes, inclusive precisando a sua submissão a eventuais exigências trabalhistas ou sanitárias; e, por fim, (d) controle de pragas.

Ato contínuo, deverá a fiscalização:

(ii) efetuar descritivo minucioso do referido processo produtivo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

Ao efetuar estas constatações, a autoridade preparadora (e exclusivamente ela) deverá:

(iii) elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada dispêndio elencado, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma planilha que segregue os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:

(a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;

(b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);

(c) contato direto com o produto em fabricação;

(d) agregação ao produto final.

Por fim, antes ainda da devolução deste processo para este Tribunal:

(iv) sugere-se que o contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional promovam uma reunião, a luz do precedente repetitivo do STJ (REsp n. 1.221.170), e do laudo técnico que será preparado e apresentado à unidade de origem e, ainda, em razão da Nota explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF[3], para que cooperem[4] com a atividade

[3] "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 n° 10.522,
de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.
Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2"

[4] Nos termos do que dispõe o art. 6o do CPC, "in verbis":
"Art. 6o Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva."

judicativa atipicamente exercida por este Tribunal indicando, por conseguinte, quais glosas que as partes entendem como adequadas ao conceito de insumo vinculado pelo STJ e quais entendem como devidas em razão de uma extrapolação deste conceito.

Concluída a diligência:

(v) o recorrente deverá ser intimado para que facultativamente apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

Não obstante, independentemente da efetividade da reunião aqui mencionada e antes do retorno dos autos para este Tribunal:

(vi) a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá ser intimada a se manifestar a respeito da diligência perpetrada, bem como dos laudos acostados nos autos, isso em relação a eventuais glosas que permanecerão em discussão.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra