



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11686.000072/2008-77
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.199 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUARUPAL COMERCIAL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial que autoriza a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF caracteriza-se quando, em situações semelhantes, são adotadas soluções divergentes por colegiados diferentes, em face do mesmo arcabouço normativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas quanto ao conceito de insumo e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 3803-005294, de 29/01/2014, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

VARIAÇÃO MONETÁRIA E CAMBIAL ATIVA CONTRIBUIÇÃO PELA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA TRIBUTAÇÃO. MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO.

As variações cambiais ativas e monetárias de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da contribuição não cumulativa serão consideradas para efeito de tributação do PIS/Pasep no momento da efetiva liquidação das operações correspondentes.

INSUMOS. CONCEITO. APLICADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE NA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, insumos são todos aqueles bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados no processo produtivo, ou que o viabilizem, e na prestação de serviços, sem os quais não se realizem ou se incorra na perda substancial de qualidade dos produtos ou dos serviços prestados, sem necessariamente sofrerem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. FINAL DO TRIMESTRE. CRÉDITO. VINCULADO À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Somente o crédito vinculado à exportação de mercadorias para o exterior que até o final de cada trimestre do ano civil não for utilizado na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, poderá ser utilizado na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou no pedido de ressarcimento em dinheiro.

A insurgência trazida no recurso especial são referentes a duas matérias: 1) Momento da tributação, pelo PIS, em relação às variações cambiais ativas; e 2) Conceito de insumos.

O recurso especial fazendário foi admitido pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando verificar o atendimento dos demais requisitos ao seu conhecimento.

A Fazenda Nacional apresentou o acórdão paradigma n.º 9303-002017 para comprovar a divergência de interpretação da norma tributária em relação ao momento da tributação, pelo PIS, das receitas financeiras decorrentes de variações cambiais.

Acontece que os acórdãos, recorrido e paradigma, foram convergentes ao interpretar a mesma matéria. Aplicaram a mesma conclusão, só que para situações jurídicas distintas.

Transcrevo abaixo novamente a ementa do acórdão recorrido, em relação a esta matéria:

VARIAÇÃO MONETÁRIA E CAMBIAL ATIVA CONTRIBUIÇÃO PELA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA TRIBUTAÇÃO. MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO.

As variações cambiais ativas e monetárias de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da contribuição não cumulativa **serão consideradas para efeito de tributação do PIS/Pasep no momento da efetiva liquidação das operações correspondentes.**

Agora transcrevo a ementa do acórdão paradigma, em relação a esta matéria:

PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

As variações cambiais integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS. A partir de janeiro de 2000 **devem ser submetidas à tributação pelo regime de caixa** desde que o mesmo critério seja seguido para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e da COFINS.

O acórdão recorrido decidiu que a tributação das variações cambiais ativas podem ser apuradas pelo regime de caixa, ou seja, no momento de sua liquidação. Utilizou como razão de decidir o disposto no art. 30 da MP n.º 2.158/2001:

Art. 30. A partir de 1o de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, **quando da liquidação da correspondente operação.**

§ 1º A opção da pessoa jurídica, as variações monetárias **poderão ser** consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, **segundo o regime de competência**.

(...)

Por sua vez, o acórdão paradigma negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, utilizando a mesma conclusão, porém ressaltou que naquele caso o próprio contribuinte havia feito opção pelo regime de competência. Veja trecho do voto vencedor:

(...)

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 2000, objeto do presente lançamento a lei facultava ao contribuinte o direito de optar pelo regime de apropriação das receitas cambiais. Conforme demonstrado, **neste período a regra geral passou a ser a adoção do regime de caixa para efeito de tributação da variação cambial, podendo ser adotado o regime de competência a critério do contribuinte**. Cabe ao sujeito passivo, portanto, analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção.

(...)

Se o autuado tinha o direito garantido por lei de apurar o IR, a CSLL, o PIS e a Cofins incidentes sobre as variações cambiais **quando da efetiva liquidação, ou seja, pelo regime de caixa e optou pelo regime de competência**, não cabe agora vir contestar a sistemática por ele mesmo escolhida, pretendendo modificar a base de cálculo utilizada no auto de infração, levantada com base nos demonstrativos e registros contábeis da empresa.

(...)

Diante do exposto, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional em relação a essa matéria.

Conceito de Insumos

Em relação ao conceito de insumos, a divergência de interpretação da norma tributária está bem demonstrada, cabendo o conhecimento do recurso especial.

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que,

embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, **permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação,** o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo

produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ**. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos

referidos:

(...)

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;

(...)

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

O recurso especial pede a reversão de todos os créditos concedidos, a título de insumos, no acórdão recorrido. Portanto o recurso é pertinente aos seguintes insumos: 1) combustíveis utilizados nas caldeiras; 2) análise da água consumida; 3) análises de laboratório; 4) bandeja, pedra de afiar, cotovelo e parafuso; 5) material elétrico e hidráulico; 6) aluguel de cilindros e similares.

De início, cabe afastar um dos principais argumentos da recorrente que defende a aplicação restrita das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Como vimos mais acima, o STJ afastou definitivamente os conceitos exageradamente restritivos que constavam das referidas instruções normativas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a empresa atua no setor frigorífico, procedendo a industrialização de carnes, na modalidade abate de bovinos, transformando-os em cortes específicos e meias carcaças, embalando-as para comercialização, tanto no mercado interno quanto no externo.

O acórdão recorrido, após esclarecer que estaria adotando um conceito de insumos intermediário, ou seja, nem tão restrito quanto previsto na legislação do IPI e nem tão elástico quanto na legislação do IRPJ, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte permitindo créditos de alguns itens por entendê-los que são essenciais e pertinentes ao processo produtivo. Transcrevo suas conclusões em relação aos itens concedidos e que foram objetos do recurso fazendário:

(...)

Logo, segundo as provas que contém nos autos, devem ser objeto de crédito os insumos a seguir, **pela evidência de sua utilização no processo produtivo:**

a) os combustíveis que possam, comprovadamente, ter sido usados nas caldeiras, devendo ser desconsiderados os documentos fiscais que denotem outros usos;

b) os insumos a seguir, descaracterizados como tal por não sofrerem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que considero pertinentes e essenciais ao processo produtivo: (i) análise da água consumida; (ii) análises de laboratório; (iii) bandeja, pedra de afiar, cotovelo e parafuso; (iv) material elétrico e hidráulico, desde que utilizados no processo

produtivo; (v) outros gastos (aluguel de cilindros e similares).

(...)

Ora, conforme já afirmei anteriormente, o recurso fazendário não contesta especificamente a conclusão de que são utilizados no processo produtivo. Os argumentos são exclusivos no sentido de que para serem insumos, devem ser consumidos em contato direto com o produto em fabricação. Como vimos esta restrição foi afastada definitivamente pelo julgamento do STJ, já referenciado anteriormente.

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso especial fazendário, somente na parte relativa ao conceito de insumos, e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal