



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720104/2011-18
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.489 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de junho de 2020
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente MACROFERTIL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento eletrônico (PER) pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de direito creditório relativo a contribuição (Cofins) vinculada a receitas não tributadas no mercado interno no 3º trimestre de 2007 no valor de R\$ 665.120,10.

Ao direito creditório postulado, a interessada vinculou Declarações de Compensação (DCOMP).

A DRF de origem proferiu o Despacho Decisório de e-fls. 1244/1259, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 359.175,00, e homologando as compensações até esse limite. Segundo consigna o Despacho, foram constatadas as seguintes irregularidades na apropriação de créditos:

2. Da Análise dos Créditos Solicitados e Glosas

...

2.1. Embalagens

Com relação às aquisições de Big Bags e Sacos para embalagens, através da descrição do processo produtivo, verificou-se que tais bens não são utilizados durante o processo de fabricação do produto e não se incorporam ao produto elaborado, uma vez que são utilizados apenas para o transporte (depois do produto estar fabricado).

Veja-se. que, no caso, necessário se faz diferenciar as embalagens, utilizadas, como insumo no processo produtivo, que acondicionam diretamente aos produtos e a eles se incorporam, e as embalagens utilizadas apenas para o transporte dos produtos elaborados, que não compõem, dessa forma, o processo de industrialização. Também é necessário ter em mente que o direito ao desconto vincula-se especificamente a insumos aplicados na produção e não a custos ocorridos para a produção, pois se assim fosse, quaisquer gastos, ainda que não relacionados diretamente à fabricação do produto, seria passível de utilização como créditos.

...

2.2. Combustíveis e Lubrificantes

A utilização dos combustíveis e lubrificantes, embora prevista no inciso II, Art. 3º da Lei nº10.637/2002, está condicionado a caracterização deste como insumo no processo de industrialização.

No que se concerne a esta questão, há que se verificar a validade do enquadramento deste no conceito de insumo, devendo, necessariamente sofrer as operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, o que efetivamente caracterizaria a industrialização. Sobre este tema, assim dispõe o Art. 4º do - Decreto 4.544/2002(Regulamento do IPI) sobre a industrialização:

...

Destarte, não há como caracterizar o transporte, onde efetivamente ocorreu o consumo de combustíveis e lubrificantes, como parte integrante do processo de industrialização das mercadorias, visto que não há a ocorrência de nenhuma das operações supramencionadas.

...

Assim, a aquisição de combustíveis foi desconsiderada para efeitos de composição da base de cálculo do crédito.

...

2.3. Energia Elétrica

Para fins de verificação do crédito da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica foram solicitadas cópias de algumas faturas para verificação física, relacionadas ao período sob análise.

No entanto, algumas notas não foram apresentadas e, sendo assim, os respectivos valores estão sendo desconsiderados da base de cálculo do crédito.

...

2.4. Notas fiscais não apresentadas e Divergência de Valores

Com relação às notas fiscais selecionadas para conferência física, conforme intimação nº [...], constatou-se que algumas notas não foram apresentadas ou foram apresentados simples recibos sem assinaturas e duplicatas.

Além disso, verificou-se divergência entre alguns valores informados na relação de notas fiscais de entrada apresentada em atendimento à intimação nº [...] e constantes das respectivas notas fiscais apresentadas para conferência física.

Assim, os valores relativos às notas fiscais não apresentadas, assim como, os valores considerados a maior, no cálculo do crédito estão sendo desconsiderados da base de cálculo do crédito.

...

2.5. Encargos de Depreciação e de Amortização

No período analisado, o contribuinte faz juz ao crédito apurado sobre os encargos de depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de 01/05/2004, utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, assim como relativos a edificações e benfeitorias em imóveis ou de terceiros,, realizadas a partir de 01/05/2004, utilizados nas atividades da empresa.

Tendo em vista esta premissa, a empresa foi intimada [...] a apresentar demonstrativo mensal dos bens para os quais foram considerados os encargos de depreciação e amortização, informando para cada bem sua utilização no processo produtivo e data de aquisição.

Os 'bens identificados no demonstrativo denominado "Glosa dos Encargos de Depreciação/Amortização- Relação dos Bens" tiveram seus encargos desconsiderados, uma vez que o contribuinte não conseguiu esclarecer sua utilização no processo produtivo e/ou que resta claro (pela descrição) que os mesmos não são utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Também foram desconsiderados os encargos referentes aos bens/edificações adquiridos/realizadas anteriormente a 01/05/2004.

...

Cientificada desse Despacho em 15/12/2011, a contribuinte interpôs a respectiva manifestação de inconformidade em 16/01/2012(e-fls. 1262/1279), alegando, fundamentalmente, o que explicitam os excertos abaixo colacionados:

IV - DESCONSIDERAÇÃO DAS AQUISIÇÕES DE CERTOS MATERIAIS DE EMBALAGEM (BIG BAGS E SACOS PLÁSTICOS)

...

20. Ora, há um equívoco absoluto por parte da Seção de Fiscalização da DRF em Ponta Grossa em relação a desconsideração desses produtos da categoria de insumos.

21. Como referido no tópico DOS FATOS, o processo industrial e produtivo da Requerente envolve a aquisição de matérias primas (fosfato, nitrogênio, potássio etc) para serem transformadas em adubos e fertilizantes, após sua mistura, produtos esses que são comercializados com produtores de soja, milho, algodão, cana-de-açúcar etc.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

22. O acondicionamento desses produtos, para entrega aos compradores, é feito em sacos plásticos com capacidade para 50 quilos ou em big bags, com capacidade de até 1.000 quilos, para atender a demanda do mercado consumidor (produtores rurais). E isso não tem nada a ver com acondicionamento para transporte, mas, com acondicionamento para comercialização.

23. Nenhuma embalagem se "incorpora", fisicamente, ao produto. A embalagem apenas o acondiciona, sempre. A embalagem plástica com capacidade para 1 quilo de açúcar, por exemplo, não se incorpora ao açúcar. Tão logo a dona de casa, o padeiro ou o confeitiro façam uso desse produto, por exemplo, a embalagem é imediatamente descartada. E é exatamente isso que acontece, na propriedade rural, com as embalagens plásticas utilizadas no acondicionamento dos adubos e fertilizantes comercializados pela Requerente.

24. Para que fossem consideradas como de simples transporte, as embalagens deveriam retornar, sempre, para o estabelecimento da Requerente, como ocorre, por exemplo, com contêineres que são, efetivamente, embalagens para transporte classificadas, inclusive, no "ativo imobilizado" do contribuinte, diferentemente dos sacos plásticos e big bags, que são classificados em conta de estoque.

25. Deve-se ter presente, inclusive, que o acondicionamento dos adubos e fertilizantes em sacos plásticos e/ou em big bags obedece a normas emanadas do Ministério da Agricultura.

...

V - DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS

...

29. Nesse contexto, é preciso ver que o processo de produção da Requerente não se esgota na mistura, em si, das matérias primas. Ocorre que até entrarem em processo de mistura as matérias permanecem armazenadas em boxes, de onde são retiradas através de pás carregadeiras, com capacidade para transportar até 4.000 quilos, e levadas até as máquinas misturadoras.

30. Evidentemente, essas pás carregadeiras são abastecidas com óleo diesel, que deve, portanto, ser considerado como insumo no processo produtivo.

31. De outra parte, os lubrificantes são utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de mistura das matérias primas, razão pela qual se desgastam no processo produtivo e dão à Requerente o direito a descontar créditos.

VI - DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA

32. No parecer elaborado pela Ilustre Auditora Fiscal consta o seguinte em relação ao item ENERGIA ELÉTRICA:

...

34. Ora, ainda que as auditorias fiscais tenham o direito, ou dever, de intimar o contribuinte a apresentar documentos que entendam necessários para formação do seu convencimento quanto ao crédito pleiteado, fica claro o exagero com que isso é posto em prática, atualmente, diante do montante de informações que os contribuintes e responsáveis encaminham periodicamente, pela via eletrônica, para os sistemas da Receita Federal do Brasil.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

35. Neste caso, a Requerente protesta pela juntada, no prazo de até 30 (trinta) dias contados da data da protocolização desta manifestação, da documentação pertinente.

36. O prazo de 30 dias se justifica em função da Requerente ter sido intimada, ao mesmo tempo, de 16 (dezesseis) despachos decisórios relacionados com pedidos de ressarcimento, declarações de compensação, apuração de créditos e débitos da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, que demandaram trabalhos adicionais para o seu corpo administrativo e impossibilitou a organização de todo o material necessário dentro do prazo normal para apresentação desta manifestação.

VII - DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES POR FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS

...

39. Vale, aqui, o mesmo argumento utilizado em item anterior que as auditorias fiscais tenham o direito, ou dever, de intimar o contribuinte a apresentar documentos que entendam necessários para formação do seu convencimento quanto ao crédito pleiteado, fica claro o exagero com que isso é posto em prática, atualmente, diante do montante de informações que os contribuintes e responsáveis encaminham periodicamente, pela via eletrônica, para os sistemas da Receita Federal do Brasil.

40. A Requerente protesta, neste ponto, pela juntada, no prazo de até 30 (trinta) dias contados da data da protocolização desta manifestação, da documentação pertinente.

41. O prazo de 30 dias se justifica em função da Requerente ter sido intimada, ao mesmo tempo, de 16 (dezesseis) despachos decisórios relacionados com pedidos de ressarcimento, declarações de compensação, apuração de créditos e débitos da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, que demandaram trabalhos adicionais para o seu corpo administrativo e impossibilitou a organização de todo o material necessário dentro do prazo para apresentação desta manifestação.

42. Até porque se faz necessário identificar documentos que, de fato, foram apresentados para a Seção de Fiscalização, em atendimento à intimação 867, de 2011, e que a Ilustre Auditora diz não terem sido apresentados.

Ao final, postulou o retorno no processo à unidade jurisdicionante para realização de novas diligências. Em 14/06/2012, a contribuinte anexou aditamento de sua peça de defesa, assim consignando (e-fls. 1292/1304):

DAS AQUISIÇÕES DE EMBALAGEM

(linha 2 - DACON - Bens utilizados como insumos)

...

13. Com relação a esse tópico, a Manifestante pede licença para apresentar material em anexo (doc. 03) que contempla a descrição das etapas de produção, subscrita por Engenheiro Agrônomo Marcelo Rodrigo Ribeiro, devidamente inscrito no CREA-PR sob nº 73.227/D. 14. De acordo com a referida descrição, fica muito claro que as embalagens (sacos plásticos e big bags) integram o processo de produção e comercialização dos bens fabricados pela Manifestante, sendo absolutamente impróprio falar-se que se trata de simples material para transporte.

15. Tais embalagens também conferem característica e forma ao produto, são responsáveis pela sua identificação e servem para atender a demanda do mercado consumidor (produtores rurais).

16. Diante dessas considerações adicionais e da juntada do referido doc. 03, fica evidenciado que não pode prosperar a exclusão, da base de cálculo do crédito do trimestre, do valor de [...] correspondentes a aquisições de material de embalagem (big bags e sacos plásticos) utilizado no acondicionamento dos produtos comercializados pela Requerente.

DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL

(linha 2 - DACON - Bens utilizados como insumos)

...

18. Pela descrição do processo produtivo da Requerente mencionada no tópico anterior (doc. 03), depreende-se que este não se esgota na mistura, em si, das matérias primas. Até entrarem em processo de mistura as matérias permanecem armazenadas em boxes, de onde são retiradas através de pás carregadeiras, que são abastecidas com óleo diesel, com capacidade para transportar até 4.000 quilos, e levadas até as máquinas misturadoras. O óleo diesel deve, portanto, ser considerado como insumo no processo produtivo.

19. Convém ainda observar que os lubrificantes são utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de mistura das matérias primas, razão pela qual se desgastam no processo produtivo, o que outorga à Requerente o direito a descontar créditos.

DAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA

(linha 4 — DACON - Despesas com energia elétrica)

22. Convém ainda observar que os valores glosados referem-se ao valor total da nota fiscal/conta de energia elétrica menos o valor do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS. Note-se, a propósito, que a Requerente, erroneamente, calculou o crédito descontado sobre valor menor, pois poderia ter descontado crédito sobre o valor cheio da conta de energia, nos termos da legislação vigente, o que ensejaria apuração de crédito maior do que o efetivamente realizado. Ressalta-se que em alguns dos casos, de que tratam o DOC. 200707, 2289043, 1361732 e 2219941 a Requerente considerou como base para o crédito o valor total da nota fiscal (docs. 05, 07, 08 e 09).

23. Nesse contexto, juntam-se espelhos de fatura obtidos juntos à Companhia Paranaense de Energia - COPEL (docs. 04 a 09), devidamente quitados, referentes aos DOC. 200707, 2289043, 1361732 e 2219941, perfazendo R\$ 72.420,88 (setenta e dois mil, quatrocentos e vinte reais e oitenta e oito centavos) que ficam documentalmente comprovados e devem, necessariamente, ser reincluídos na base de cálculo do crédito aferido pela auditoria fiscal.

24. Quanto ao valor restante de R\$ 30.862,50 (onze mil, trezentos e vinte e quatro reais e noventa e cinco centavos), referentes às aquisições de energia de que tratam os DOC. 1280144, 1296693, 1361731 e 2219941, não haverá de ser mantida a glosa a despeito da não apresentação da conta de energia elétrica emitida pela concessionária paranaense, pois não parece razoável e proporcional a exclusão, tendo em conta que tais documentos estão registrados regularmente na escrita fiscal e contábil da Requerente e permitem a exata identificação dos valores que justificam o direito ao crédito.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

25. Vale ressaltar ainda que a Ilustríssima Auditora da Receita Federal excluiu duas vezes da base de cálculo o valor de R\$ 5.044,33 (cinco mil e quarenta e quatro reais e trinta e três centavos), de que trata o DOC. 200707, o valor de R\$ 7.270,99 (sete mil, duzentos e setenta reais e noventa e nove centavos), de que trata o DOC. 2289043 e R\$ 9.496,85 (nove mil, quatrocentos e noventa e seis reais e oitenta e cinco centavos), de que trata o DOC. 2219940.

Diante deste ocorrido e de todas as razões anteriormente apresentadas, o processo deverá ser remetido para a DRF de Fiscalização em Ponta Grossa para retificação do despacho decisório.

26. Por fim, importa ressaltar que a Requerente é uma empresa constituída há muitos anos e possui histórico regular de consumo de energia em seus estabelecimentos. Qualquer decisão no sentido de desconsiderar efetivas aquisições de energia pela simples não apresentação de documentos ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer sejam os esclarecimentos e documentos prestados nessa oportunidade considerados em observância ao princípio da verdade material e da ampla defesa. Postula ainda pela realização de novas diligências caso sejam necessárias.

Ato contínuo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que não se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Em seguida, devidamente notificada, em 20/08/2018, fl. 1377, a Contribuinte interpôs o presente recurso voluntário, em 04/09/2018, fl. 1380-1399, pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou:

- (i) Quanto aos bens utilizados como insumo: realizou breve relato sobre o conceito de insumo na doutrina e na jurisprudência do STJ e do CARF, e postulou que o conceito, mais abrangente, adotado no Recurso Repetitivo 1.221.170/PN fosse aplicado ao caso em questão. Alega que todas as despesas relacionadas à sua atividade são passíveis de crédito de PIS e COFINS porque são indispensáveis, direta ou indiretamente, ao bom funcionamento da empresa e da sua produção.
- (ii) Quanto aos créditos de energia elétrica: a Recorrente alega que teve glosado créditos com a alegação de ausência de comprovantes de pagamento das contas de energia elétrica. Todavia, foram juntados aos autos espelhos das faturas de energia elétrica obtidos junto a Companhia Paranaense de Energia, de modo que os mesmos devem ser considerados na base de cálculo do crédito das contribuições.
- (iii) Postula a aplicação do princípio da verdade material.
- (iv) Por fim, requer que o recurso seja julgado procedente e, inclusive, sendo esse o entendimento, que sejam os autos baixados em diligências para constatação do alegado, sendo, assim, reconhecido na sua totalidade o direito creditório da Recorrente

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa do 3º trimestre de 2007, no valor de R\$ 665.120,10, com pedidos de compensação atrelado, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para da COFINS. Os seguintes créditos foram objetos de glosas que foram integralmente mantidas no julgamento de primeira instância: (i) material de embalagem (*big bags*); (ii) combustíveis e lubrificantes; (iii) energia elétrica; e (iv) quanto aos encargos de depreciação e amortização - não houve impugnação, motivo pelo qual restou-se mantida a glosa.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de fertilizantes.

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

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

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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

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

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

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

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

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

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

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 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. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

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

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

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

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

(...)

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

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias,

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

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

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

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 3º trimestre de 2007:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório.

após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

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

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

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.489 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720104/2011-18

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

3. Intimar a Recorrente para apresentar as contas de energia elétrica e demais documentos que possam evidenciar o crédito de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da Recorrente, sem prejuízo da análise da documentação já acostada aos autos;

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

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

6. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim