



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000374/2005-39
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.335 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA INSUMO.
Recorrente OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO
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)

Pedro Sousa Bispo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação de crédito de COFINS não cumulativa relativa ao período de fevereiro/2005. Por sintetizar o presente processo, peço vênia para adotar o relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de débito informado à folha 214 com crédito da Cofins apurado no regime não-cumulativo relativo a fevereiro de 2005.

A compensação não foi homologada, nos termos do Despacho Decisório DRF/CCI nº 074/2009 (fls. 323/326), sob o argumento de que o crédito pleiteado já fora objeto do processo administrativo nº 13502.000220/2005-47, no qual foi emitido o Despacho Decisório DRF/CCI nº 072/2009 (fls. 298/322) não homologando a compensação em face da não comprovação do crédito.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

A Manifestação de Inconformidade (fls. 335/351) foi julgada improcedente, conforme Acórdão n.º 15-23.934 desta Turma de Julgamento da Delegacia de Receita Federal de Julgamento em Salvador (fls. 412/424).

Porém, ao Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por meio do Acórdão n.º 3101-00.885 (fls. 12/22), “*para declarar nulos os atos processuais a partir da intimação do despacho decisório imediatamente antecedente à inauguração do litígio, inclusive*”.

Desta forma, a contribuinte foi cientificada do referido Acórdão do CARF, por meio da Comunicação à folha 503, apresentando nova Manifestação de Inconformidade (fls. 520/543), na qual alega, em síntese:

1. Preliminarmente, requer a nulidade do Despacho Decisório, uma vez que a auditoria deixou de apontar, topicamente, o motivo pelo qual os inúmeros produtos adquiridos pela requerente foram desqualificados como insumos, argumentando, de forma apriorística, que não se enquadram no conceito abrangido pelo § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404, de 2004;
2. A fiscalização efetuou a glosa de todas as notas fiscais de entrada, ceifando, de roldão, indiscriminadamente, todas as aquisições no período, ainda que matérias-primas ou produtos intermediários, presumindo não se tratarem de insumos;
3. Em caso análogo, relativo à glosa de crédito de IPI sobre aquisição de vapor, a Câmara Superior de Recursos Fiscais teria decidido que, como se trata de glosa de aquisições efetuada pela fiscalização, a ela competia provar que o insumo glosado não atende às condições para ser considerado como produto intermediário, não bastando informar que o insumo não satisfaz às condições do PN CST 65/79;
4. Após sintetizar seu processo produtivo e citar os dispositivos legais relativos à não cumulatividade da Cofins, reitera que a fiscalização glosou todas as notas fiscais indistintamente, sem se deter na qualificação do produto, impedindo o creditamento da Cofins sobre diversos produtos que se enquadram perfeitamente no conceito adotado pela própria administração tributária;
5. De acordo com notas fiscais e Declarações de Importação anexas, os créditos informados na linha 12.22 do DАСON, no valor de R\$596.471,08, referem-se à aquisição, no mercado externo, das matérias primas álcool laurílico (também denominado LOROL), SAFOL 23 e N-Butanol, conforme laudo técnico que anexa;
6. Quanto aos insumos adquiridos no mercado interno, o despacho decisório impediu o creditamento da Cofins sobre inúmeros outros itens, tais como rolamentos, tubos de aço, parafusos, paletes de madeira, correia rotor, etc.;
7. Mesmo sem se deter, item por item, no seu enquadramento como insumo, a simples análise das descrições constantes do Despacho Decisório evidencia que se tratam de bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação que exercem sobre o produto em fabricação e que, por isso, também ensejam o aproveitamento do crédito;
8. Grande parte desses produtos se refere a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção, tema sobre o qual já se deteve a Administração tributária, que concluiu pela possibilidade do creditamento, conforme Solução de Divergência da COSIT n.º 14, de 2007, e Solução de Consulta n.º 429, de 2009, da Superintendência da Receita Federal da 9ª Região Fiscal;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

9. Assim, deve ser admitido o creditamento de todos os insumos adquiridos pela requerente, incluindo-se as partes e peças de reposição do seu maquinário;

10. Mesmo que se entenda que os insumos e as peças e partes de reposição não se enquadrariam no conceito estrito de insumo, tal como previsto na IN SRF n.º 404, de 2004, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim impõe-se o aproveitamento dos créditos, eis que, diversamente da norma infralegal, a Lei n.º 10.833, de 2003, permite o creditamento de insumos de forma ampla, dela não se podendo extrair limitações inexistentes no texto fundamental, que reduziriam o alcance e a eficácia da não cumulatividade, citando doutrina que corroboraria seus argumentos;

11. Vale dizer, mesmo que se admitissem como legítimas as disposições do art. 3º, incisos I e II da Lei n.º 10.833, de 2003, inconcebível seria a pretensão do Fisco de restringir o creditamento por invocação do art. 66 da IN SRF n.º 247, de 2002, ou das IN SRF n.º 358, de 2003, e IN SRF n.º 404, de 2004;

12. Ao restringirem ainda mais a interpretação e a aplicação do regime não cumulativo da Cofins, tais atos infralegais desbordaram manifestamente os termos da Lei n.º 10.833, de 2003, pautando-se no regime da não cumulatividade e noção de insumo pertinentes ao IPI;

13. Cita autor segundo o qual a noção de insumo está relacionada "ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço", e assim "o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil", ou seja, "todos dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviço", e, também, "os dispêndios havidos na aquisição de demais bens e direitos necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial, ainda que classificáveis como despesas, por que ninguém há de negar, por exemplo, a necessidade de sociedades empresariais, seja de que ramos for, incorrerem em despesas de intermediação, corretagem, propaganda e publicidade";

14. Logo, não se poderia mesmo excluir os créditos relativos a bens (nacionais e importados) necessários ao ciclo de fabricação, ainda que, eventualmente, não exerçam ação direta sobre o produto, nem sejam consumidos no processo produtivo, entendimento que prevaleceu na 4ª Câmara do Conselho de Contribuintes (atual 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção do CARF), no julgamento do Recurso Voluntário n.º 146.778, e na Câmara Superior da 3ª Seção do CARF, nos autos dos processos n.ºs. 13053.000211/2006-72 e 13053.000112/2005-18, ao entender que todos os custos essenciais para a atividade do contribuinte devem gerar créditos de PIS/COFINS na sistemática não-cumulativa;

15. Quanto às glosas feitas no Despacho Decisório relativas às perdas com hedge, a contribuinte, à vista das perdas verificadas no mês (R\$7.309.516,58), tomou os correspondentes créditos, nos termos da Lei n.º 10.833, de 2003, art. 84, então em vigor, mas a auditoria glosou parte deles porque, em última análise, o montante das perdas contabilizado no mês, correspondente apenas aos resultados negativos das operações reconhecidos pelo regime contábil de competência, seria inferior ao montante das perdas efetivamente sofridas pela requerente nas operações de hedge liquidadas no mês, e por ela considerado para efeitos de apuração do crédito;

16. Pautada na Constituição Federal (art. 195, I, 'b'), a Lei n.º 10.833, de 2003, previu que a incidência e o creditamento da Cofins contemplam as "*receitas auferidas*" e as "*perdas verificadas*", vale dizer, os resultados efetivamente colhidos pela pessoa jurídica - excluídas, portanto, as parcelas que representam meras expectativas de ingressos ou dispêndios futuros, a exemplo das variações transitórias do hedge, positivas ou negativas, registradas na contabilidade antes da liquidação dos respectivos contratos;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000374/2005-39

17. Se a própria Constituição reconhece uma distinção entre receita e mera movimentação financeira, tanto que previu a CPMF como outra contribuição destinada à seguridade social, não se pode dar à palavra “perda” utilizada na lei um sentido tão lasso que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira ou de valores;

18. Assim, como a receita tributável abrange apenas os ingressos novos de recursos, disponíveis no patrimônio da pessoa jurídica, independentemente da forma de sua escrituração, também as perdas verificadas devem abranger apenas as saídas efetivas de valores ou decréscimos patrimoniais, e não a apuração de crédito calculado sobre meras contrapartidas contábeis de atualizações temporárias, derivadas de flutuações transitórias da taxa cambial, mas que ainda não se tenham concretizado como perda final, definitiva e real;

19. Cumpre, portanto, distinguir entre “oscilações” e “perdas”, pois só darão direito ao crédito aquelas variações negativas que efetivamente representem perda, vale dizer, que configurem um decréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica, definitivo, não se sujeitando a condições, reservas ou eventos futuros e incertos;

20. Deparando-se com situação inversa, de tributação de ganhos transitórios de variação cambial, a casuística administrativa sedimentou o entendimento de que meras variações na contabilidade, não representando efetivo auferimento de receita, não devem ser computadas para fins fiscais;

21. Em última análise, a orientação apriorística do despacho decisório tomou como perda o que perda não é, pois nas obrigações e direitos sujeitos à oscilação de preços ou taxas, independentemente da forma de registro (competência ou caixa), só se pode saber se houve perda no momento das respectivas liquidações;

22. No que se refere às despesas com cabotagem (transporte marítimo entre portos brasileiros), o despacho decisório entendeu que não se enquadrariam no conceito de frete na "operação de venda" previsto no inciso II, “e” do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, mas para os efeitos de creditamento, não é possível dissociar a operação de cabotagem da operação final de venda do produto ao cliente localizado em outra unidade da federação;

23. Diante do dinamismo do mercado, e para manter-se competitiva, a requerente necessita remeter e estocar o produto produzido pela sua matriz em Camaçari/BA na filial mais próxima do polo consumidor, de forma a atender os prazos exíguos de entrega ao cliente, sendo esse deslocamento da mercadoria medida intrinsecamente ligada à colocação dos produtos da requerente no mercado, sem o que a sua comercialização fica inviabilizada;

24. Quando previu a possibilidade de creditamento do "frete na operação de venda", o legislador tinha em mira o creditamento de todos os custos necessários para que a entrega do produto fosse realizada ao comprador, aí incluídas as despesas com cabotagem ora versadas, tanto que, se o estabelecimento de Camaçari/BA efetuasse a venda diretamente ao comprador, seria incontroverso o direito da requerente ao crédito, que não pode ser tolhido em face de o produto ser enviado a Triunfo/RS e em seguida ao destinatário final;

25. Ao analisar situação similar, que também envolvia transporte entre estabelecimentos para subsequente venda, o CARF equiparou o transporte para armazenagem ao frete de venda;

26. Ademais, em se tratando de produtos químicos considerados carga perigosa e sob rígido controle, a cabotagem até local mais próximo do comprador é medida de segurança, que visa minorar o risco de acidentes;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000374/2005-39

27. O despacho decisório entendeu que teria havido equívoco da requerente ao utilizar o "método do rateio proporcional" para aferir os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, retificando o percentual da receita de exportação de 24,79% para 24,07%, mas equivocou-se nos cálculos, pois tomou por base o balancete, quando o correto seriam as informações lançadas no próprio DACON;

28. Foi desconsiderado, sem qualquer discriminação e fundamentação, o saldo credor do mês anterior utilizado pela requerente, embora o despacho decisório tenha se omitido sobre o montante e período desses créditos glosados, e o seu valor, de cerca de R\$3.500.000,00, contrariamente ao que sugeriu a decisão, apenas de passagem, é suficiente para absorver parcela relevante da compensação não homologada;

29. Ao deixar de fundamentar a glosa dos créditos dos meses anteriores, foi cerceado o direito de defesa da requerente, pois o órgão julgador não declinou os motivos de seu convencimento, devendo ser reconhecida a nulidade do despacho decisório;

30. A higidez dos créditos relativos aos períodos anteriores é objeto de discussão em outros processos administrativos, ainda em curso, onde não há decisão administrativa final contrária à contribuinte, inexistindo, portanto, causa que autorize a glosa do suposto crédito em processo reflexo, tendo o despacho decisório atropelado os trâmites do próprio processo administrativo, ferindo os direitos da requerente à ampla defesa e ao contraditório, constitucionalmente assegurados pelo art. 5º, inciso LV da CF/88. (e-fls. 691/695)

Assim, o motivo para a não homologação do crédito pleiteado pelo sujeito passivo decorre do fato do crédito pleiteado, referente ao mês de fevereiro de 2005, já ter sido objeto de análise no processo 13502.000220/2005-47, no qual foi indicada a não-comprovação do referido crédito. Após a reabertura do prazo de defesa, o contribuinte apresentou nova manifestação de inconformidade cujos argumentos de defesa foram acima sintetizados. Esta defesa foi julgada improcedente pelo referido acórdão, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE COFINS NÃO CUMULATIVA. DECISÃO PROFERIDA EM OUTRO PROCESSO. SALDO CREDOR. INEXISTÊNCIA. A permissão para a compensação de débitos tributários somente se dá com créditos líquidos e certos, conforme art. 170 do Código Tributário Nacional. **Uma vez configurada a inexistência de saldo credor passível de ressarcimento, em face de decisão proferida em outro processo, há que se concluir pela não homologação da compensação.** Manifestação de Inconformidade Improcedente Sem Crédito em Litígio (e-fl. 690 - grifei)

Intimada desta decisão em 03/09/2014 (e-fl. 700), a empresa apresentou Recurso Voluntário 03/10/2014 (e-fls. 703 e ss.) alegando, em síntese:

(i) preliminarmente (i.1) a nulidade do acórdão recorrido por ter deixado de analisar os valores dos créditos quanto à competência de fevereiro/2005 simplesmente se reportando ao outro processo no qual o crédito foi glosado (PAF nº 13502.000220/2005-47) sem enfrentar a nova documentação acostada aos presentes autos em cerceamento ao direito de defesa (i.2) a nulidade do despacho decisório (chamado na defesa de “auto de infração”) por não ter identificado as razões para a glosa de diversos bens utilizados como insumo pela Recorrente, tendo se baseado em presunção.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

(ii) no mérito (ii.1) a validade do crédito sobre a importação de matérias primas utilizadas em sua produção, conforme declaração de importação, notas fiscais e laudo técnico anexado à manifestação de inconformidade; (ii.2) a demonstração por amostragem das glosas de insumos, considerando que a fiscalização não identificou os motivos para todos. Identifica na defesa especificamente a improcedência quanto aos itens rolamentos, tubos de aço, parafusos, paletes de madeira, correia rotor que não estariam no ativo imobilizado da pessoa jurídica; (ii.3) o descabimento da glosa com as despesas de Hedge; (ii.4) o descabimento da glosa das despesas de cabotagem, que devem ser admitidas dentro do conceito de armazenagem de mercadoria e frete na operação e venda por se tratar de transferência e armazenagem dos bens entre estabelecimentos da empresa; (ii.5) o equívoco da fiscalização em considerar as informações prestadas no balancete quanto às receitas de exportação quando o correto seriam as receitas registradas no DACON; (ii.6) a desconsideração sem fundamento pela fiscalização do saldo credor do mês anterior Sustenta que a higidez dos créditos relativos aos períodos anteriores ainda é objeto de discussão em outros processos administrativos ainda em curso para os quais não há decisão administrativa final.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido. Entretanto, entendo que o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento.

Como relatado, observa-se que o presente processo encontra-se relacionado com outro identificado no Despacho Decisório pela fiscalização, qual seja o PTA 13502.000220/2005-47, no qual foi proferido despacho decisório referente ao período de fevereiro/2005.

Naquele processo, parte do crédito identificado pelo sujeito passivo teria sido aproveitado, sendo que outras parcelas foram compensadas no presente processo. Esta relatora conseguiu identificar que essa mesma situação ocorreu para o processo n.º 13502.000473/2005-11, que igualmente consta para julgamento nesta sessão.

Diferentemente deste último processo mencionado, não há informações nos presentes autos quanto ao contencioso administrativo no processo 13502.000220/2005-47. No processo n.º 13502.000473/2005-11 consta a informação que a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo no processo 13502.000220/2005-47 foi julgada intempestiva, razão pela qual não foi instaurado contencioso administrativo naquele processo quanto a validade do crédito.

Contudo, no presente processo, diferentemente do que ocorreu com o processo 13502.000473/2005-11, a Recorrente busca enfrentar todas as glosas sob debate nos presentes

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

autos, fundamentadas nas mesmas razões de fato e de direito em relação ao processo n. 13502.000220/2005-47.

Essa situação atualmente é pouco comum considerando que os processos de compensação relacionados ao mesmo crédito integram o mesmo processo. Contudo, uma vez que o mesmo crédito foi utilizado em mais de um processo distinto, observa-se que foi oportunizado à Recorrente a possibilidade de debater as mesmas razões para a glosa dos créditos em diferentes processos.

Uma vez que não consta decisão administrativa proferida no processo n.º 13502.000220/2005-47, considerando que o contencioso não chegou a ser propriamente instaurado, não vejo razão pela qual o sujeito passivo não possa almejar a identificação da validade do crédito no presente processo, por meio de litígio devidamente e tempestivamente instaurado no presente processo.

Ora, eventual revisão no montante de crédito passível de reconhecimento ao sujeito passivo pode impactar diretamente o direito de crédito pleiteado no presente processo.

Acresce-se que, como relatado, parte dos valores glosados pela fiscalização se referem aos bens utilizados como insumo, tendo a fiscalização se baseado no conceito mais restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou genericamente grande parte das glosas autuadas, identificando apenas de forma geral o que seriam os itens glosados, com fulcro apenas na ausência de fundamento legal para tanto.

Como é assente, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.¹²

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas,*"

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

Cumpra mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial n.º 1.221.170, entendendo que o "*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*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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 reais 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, REsp

dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal N.º Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão n.º 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 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/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.**" (grifei)

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

Atentando-se para o presente processo, observa-se que a Recorrente se exsurge quanto a negativa geral trazida pela fiscalização quanto às glosas, sem identificar pormenorizadamente a razão pela qual cada item não foi considerado como insumo. Ademais, quando da apresentação da segunda manifestação de inconformidade, a empresa anexou aos autos Laudo Técnico referente ao processo produtivo da empresa e quadro esclarecendo a aplicação de parte dos itens glosados em seu processo produtivo (conforme petição das e-fls. 572 e ss. – identificam-se itens como nitrogênio gás, Vapor 42, água clarificada e gás natural).

Ainda que a fiscalização tenha trazido uma planilha no Despacho Decisório com uma coluna intitulada “MOTIVO DA DESCARACTERIZAÇÃO” (e-fls. 304/307, pela reprodução do relatório fiscal do processo 13502.000220/2005-47), observa-se que essa planilha apenas indica o que seriam, de forma bem geral, os próprios bens glosados. Não se identifica, portanto, razões específicas para que aqueles itens não fossem considerados como insumo, sendo a negativa do crédito justificada pelo fundamento geral trazido pela fiscalização das Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004.

Diante deste cenário, esta relatora já entendeu em outros casos que caberia ser reconhecida a nulidade do despacho decisório neste item, para que fosse emitido novo despacho para a revisão dos itens glosados à luz do novo conceito de insumo definido pelo STJ. Contudo, uma vez que no presente caso não é possível identificar os reflexos da declaração de nulidade do despacho proferido no processo 13502.000220/2005-47 ao presente processo, para que seja possível confirmar se eventual revisão no entendimento da fiscalização poderá ter impactos concretos sobre o presente processo, entendo que se mostra pertinente que seja oportunizada à fiscalização a revisão das glosas perpetradas à luz do novo conceito, sem prejuízo de uma eventual declaração de nulidade futura, caso permaneça o litígio sobre algum item específico que necessite de uma análise no duplo grau de jurisdição administrativa.

Cabe, portanto, à fiscalização avaliar o quadro e o laudo técnico anexados pelo sujeito passivo aos presentes autos quanto a alguns dos itens glosados (e-fls. 572 e ss.) e a eventual revisão de glosas perpetradas considerando a essencialidade ou relevância dos itens para o processo de produção da pessoa jurídica, na forma do Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018 e o julgamento do STJ (como, por exemplo, os equipamentos de proteção relacionados na planilha elaborada pela fiscalização).

Importante que a fiscalização identifique a razão pela qual entende que os itens cuja glosa deve ser mantida não se enquadram no conceito de insumo (conforme relação de itens constante do despacho decisório proferido no processo 13502.000220/2005-47 – e-fls. 304/307), oportunizando à empresa a eventual complementação de documentos que entenda necessário para demonstrar que o item é essencial ou relevante à produção.

Por fim, cumpre salientar que não constam dos presentes autos documentos ou informações claras a que correspondem as despesas de cabotagem. Pelo relatório fiscal do despacho decisório, a descrição das despesas de cabotagem é feita como se tratassem de despesas de transporte e inspeção de embarque de navio de carga a granel:

28. Todavia, as despesas com cabotagem não podem ser aqui computadas para fins de apropriação de créditos, pois não se encaixam no conceito de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Em resposta, à fl. 1088, ao questionamento feito, mediante a Intimação SARAC/DRF/CCI n.º 0594/2009, sobre o que seriam as despesas de cabotagem, o contribuinte afirmou que as mesmas “...**além de próprio**

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

transporte marítimo (contêineres/isotâncas/granel englobam a necessária e obrigatória inspeção de embarque de navio no caso de carga a granel, bem como a aplicação de Nitrogênio para embarque de produto nos navios de cabotagem a granel, com a finalidade de preencher os espaços vazios do navio e proporcionar estabilidade à carga transportada” (destaques nossos). (e-fl. 309/310 - grifei)

Por sua vez, no Recurso Voluntário a empresa descreve que essas despesas seriam de armazenagem para a transferência de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica (da matriz para uma filial mais próxima ao cliente):

61. Ocorre que, para os efeitos de creditamento, não é possível dissociar a operação de cabotagem, da operação de venda do produto ao cliente localizado em Triunfo/RS.

É que, diante do dinamismo do mercado e para manter-se competitiva, a recorrente necessita remeter e estocar o produto produzido pela sua matriz em Camaçari/BA na filial mais próxima do pólo consumidor, localizada em Triunfo/RS, de forma a atender os prazos exíguos de entrega ao cliente. Esse deslocamento da mercadoria é medida intrinsecamente ligada à colocação dos produtos da recorrente no mercado, sem o que a sua comercialização fica inviabilizada. (e-fl. 725 - grifei)

Não está claro, portanto, a que se referem essas despesas, sendo importante um esclarecimento por parte do sujeito passivo, com documentos que evidenciem a natureza dessas despesas.

Também não constam claras as razões pelas quais a empresa considera que houve eventual equívoco da fiscalização em considerar as informações prestadas no balancete quanto às receitas de exportação quando o correto seriam as receitas registradas no DICON. Entretanto, da forma geral como constam dos presentes autos, não se identifica razões concretas para solicitar a diligência neste item.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72³, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT/SP):

(i) Oportunize à Recorrente a apresentação de esclarecimentos complementares e documentos quanto: **(i.1)** às despesas consideradas como insumos que a fiscalização entenda pela necessidade de complementação da documentação; **(i.2)** às despesas de cabotagem, esclarecendo a natureza dessa despesa, quando ela é paga pela pessoa jurídica e anexando documentos exemplificativos que evidenciem essa natureza.

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo relatando os documentos e as informações que foram apresentadas nos presentes autos, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao quadro de insumos e o laudo técnico apresentado pela pessoa jurídica nos autos e a eventual revisão de glosas de insumos perpetradas considerando a essencialidade ou relevância dos itens para o processo de produção da pessoa jurídica, na forma do Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN n.º 63/2018 e no julgamento do Recurso

³ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.335 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000374/2005-39

Especial n.º 1.221.170. Importante que a fiscalização identifique a razão pela qual entende que os itens cuja glosa deve ser mantida não se enquadram no conceito de insumo. Caso a fiscalização identifique créditos não constantes do despacho anterior, importante que avalie a possibilidade de serem deferidos nos presentes autos, considerando outros processos administrativos que tratem do mesmo crédito (em especial os processos 13502.000220/2005-47 e 13502.000473/2005-11).

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.