



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000472/2005-76
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.034 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2021
Assunto DILIGÊNCIA. PIS/COFINS.
Recorrente OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares que dava parcial provimento ao Recurso para determinar o retorno dos autos para a instância de origem.

(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, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lázaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D´Arc Diniz e Amaral (suplente convocada) e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela Conselheira Ariene D´Arc Diniz e Amaral (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação de crédito de PIS não cumulativo relativo ao período de fevereiro e março/2004. A compensação pleiteada não foi homologada pela fiscalização por meio do Despacho Decisório da e-fl. 778 e ss.

Conforme se depreende do referido despacho, são diversos os motivos para a homologação parcial do crédito pleiteado pelo sujeito passivo, vez que a fiscalização revisou as linhas do DICON de Bens Utilizados Como Insumos, Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas, Despesas Financeiras de Empréstimos e Financiamentos obtidos juntos a pessoas jurídicas, Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado, Outros valores com

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

direito a crédito. Foram ainda ajustados os valores de receitas informados pelo sujeito passivo para fins de proporção dos valores relativos ao mercado interno e às exportações.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, julgada parcialmente procedente pelo acórdão da DRJ, para revisar o crédito de insumo especificamente quanto ao “gás combustível”. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 27/06/2005

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. incabível se considerar nulo o Despacho Decisório sob o argumento de que a Administração deveria ter aprofundado as verificações, visto que o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que pleiteia.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Somente geram créditos da COFINS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do sujeito passivo não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins devida sob a forma não-cumulativa, por não integrar a operação de venda a ser realizada posteriormente.

GÁS COMBUSTÍVEL. A aquisição de gás combustível gera direito a crédito da Cofins, quando utilizado como insumo na produção ou fabricação dos bens destinados à venda

VENDAS DE SUCATAS. As receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente não integram a base de cálculo da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido (e-fls. 879/880)

Intimado desta decisão e, 22/11/2010 (e-fl. 903), a empresa interpôs recurso voluntário em 20/12/2010 (e-fl. 904 e ss.) alegando em síntese:

(i) preliminarmente, a necessidade de realização de perícia;

(i.2) a nulidade do despacho decisório por não ter identificado as razões para a glosa de diversos bens utilizados como insumo pela Recorrente, tendo se baseado em presunção.

(ii) no mérito (ii.1) a demonstração por amostragem das glosas de insumos, considerando que a fiscalização não identificou os motivos para todos. Identifica

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

na defesa especificamente a improcedência quanto aos itens água desmineralizada, água clarificada, vapor 42 ou vapor de alta pressão, nitrogênio gás, identificando ainda a relevância de outros insumos glosados (bucha, graxa, rotor, rebite, mola, etc.); (ii.2) a validade do crédito tomado sobre os encargos de depreciação do sistema de lubrificação e selo mecânico; (ii.3) as 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.4) 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.

Após o protocolo do Recurso Voluntário, após a inclusão do presente processo em pauta de julgamento, foi anexado aos autos petição (e-fls. 1.002 e ss.) por meio da qual apresenta Laudo Técnico referente ao processo produtivo da empresa e quadro esclarecendo a aplicação dos itens glosados em seu processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento, razão pela qual proponho sua conversão em diligência nos termos a seguir.

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

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

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 nº 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 determinado 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 relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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 nº 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, 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 Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 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/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final*." (grifei)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, REsp 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 nº 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”;

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

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.

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, após o Recurso Voluntário, 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. 1.002 e ss. – identificam-se itens como nitrogênio gás, Vapor 42, água clarificada e gás natural, dentre outros).

Ainda que a fiscalização tenha trazido uma planilha com uma coluna intitulada “MOTIVO DA DESCARACTERIZAÇÃO” (e-fls. 787/794) no Despacho Decisório, 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 já sai vencida anteriormente neste Colegiado (vide Resolução 3402-002.928), já ultrapasso a minha proposta de nulidade do despacho para 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. 1.002 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 – e-fls. 787/794), 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

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 nº 0594/2009, sobre o que seriam as despesas de cabotagem, o contribuinte afirmou que as mesmas **”...além de próprio transporte marítimo (contêineres/isotanques/graneb 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)

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):

74. 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.** (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 DACON. Importante que o contribuinte e a fiscalização esclareçam os efeitos sobre o crédito do sujeito passivo, evidenciando qual a documentação que está com a informação fiscal correta.

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:

- (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; **(i.3)** à receita auferida no mercado interno (diferença entre DACON e o balancete).

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

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.034 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.000472/2005-76

- (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 aos pontos **(i.1)** a **(i.3)** acima identificados. Especificamente quanto ao conceito de insumos, a fiscalização deverá analisar a documentação apresentada na diligência e o laudo técnico já anexos aos autos, avaliando 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, na Nota Técnica PGFN nº 63/2018 e no julgamento do Recurso Especial nº 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 (conforme relação de itens constante do despacho decisório).

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.