



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.901264/2014-87
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.316 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Assunto CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Recorrente OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3402-003.313, de 23 de novembro de 2021, prolatada no julgamento do processo 13502.901261/2014-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. O Acórdão foi dispensado de ementa, nos termos da PORTARIA RFB Nº 2.724/2017.

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- (i) Preliminarmente, a necessidade de reunião com os processos 13502.901.261/2014-43, 13502.901262/2014-98, 13502.901263/2014-32 e 13502.901264/2014-87;
- (ii) No mérito, após a identificação do processo produtivo da empresa e o novo conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça afastando a restrição do crédito com base nas Instruções Normativas, a empresa sustenta a validade dos créditos tomados de bens utilizados como insumos trazendo considerações específicas quanto a cada um, quais sejam: “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda”, “Vapor 42 km/cm2 Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Materiais de Uso e Consumo”, “Devoluções de vendas”, “Serviços de Frete” e “Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica”.

É o relatório.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.316 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.901264/2014-87

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

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.

I – DA EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO E SEU REFLEXO SOBRE AS GLOSAS PERPETRADAS NO PRESENTE PROCESSO

Como relatado, parte dos valores glosados pela fiscalização se referem aos bens e serviços 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 as glosas autuadas com fulcro na ausência de fundamento legal para tanto e pelo fato de não serem diretamente utilizadas no processo produtivo.

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 nºs 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 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*

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.316 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.901264/2014-87

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 em curso 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 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 SEGUINTE 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. 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 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.

(excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final." (grifei)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.316 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.901264/2014-87

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Em sua defesa, o contribuinte traz explicação de seu processo produtivo e sustenta que cabem ser incluídos no conceito de insumo os bens glosados, inclusive de energia elétrica e de armazenagem:

- Quanto aos créditos tomados de bens utilizados como insumos: “Vapor 42 km/cm2 Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.316 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.901264/2014-87

Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Serviços de Frete”, “Materiais de Uso e Consumo”, “Devoluções” de Vendas

- Quanto às despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica: “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda”, e “Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica”.

Com isso, observa-se que a fiscalização não admitiu como válida a tomada de crédito de despesas informadas como incorridas pela Recorrente com base em uma justificativa restritiva do crédito que não mais procede diante da corrente intermediária elucidada acima, que exige uma vinculação entre as despesas glosadas e a atividade realizada pela Recorrente. E atentando-se pelos documentos e informações constantes dos autos, cabe à fiscalização identificar quais as parcelas que não se enquadram no conceito de insumo 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 e quais eventualmente cabem ser revisadas à luz deste novo posicionamento.

Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado.

Cabe mencionar que análise semelhante foi solicitada no processo n.º 13502.721322/2013-18 (Resolução n.º 3301-001.251), cujas conclusões poderão ser anexadas ao presente processo para economia processual, se assim a fiscalização entender pertinente.

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 elabore relatório fiscal conclusivo no qual analise e enfrente a documentação e as informações apresentadas nos presentes autos pela Recorrente quanto ao conceito de insumo, identificando se as glosas dos créditos cabem ser mantidas ou revistas com fulcro no Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN nº 63/2018 e no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170. Neste item, cabem ser analisados todos os itens sustentados pela empresa em seu Recurso que se enquadrariam no conceito de insumo, quais sejam “Vapor 42 km/cm² Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Materiais de Uso e Consumo” “Devoluções” de Vendas. Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado e para os períodos subsequentes, considerando a reapuração do valor de crédito cabível.

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.

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

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.316 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.901264/2014-87

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator