



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13827.000005/2004-01
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.479 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL
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, para que se tomem as seguintes providências: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento. Vencidos os conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa e Hécio Lafetá Reis, que consideravam desnecessária a realização da diligência.

Hécio Lafeta Reis – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Hécio Lafeta Reis (Presidente).

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 2

Relatório

O presente processo administrativo fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 172, apresentado em face da decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/SP de fls. 156, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 107, nos mesmos moldes do Despacho Decisório de fls. 86.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o, presente processo de Declaração de .Compensação (fls. 02, no valor de RS 590.966,51 utilizando créditos da-.contribuição para o PIS/Pasep COFINS não cumulativa do 3º trimestre de 2003 (fl. 04), apurados sobre custos, despesas, e encargos vinculados às operações de exportação, nos termos do art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002.

Termo de Verificação Fiscal – TIF – fls. 75 Verificação fiscal junto ao interessado apurou irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, pelo que transcrevo a parte da TIF, referente à análise efetuada:

5. Na composição da linha 2 do DACON (Bens Utilizados como Insumos, inicialmente foram excluídos os centros de custos, a seguir identificados, não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm: valores contabilizados que não se enquadram no conceito de; insumo, ou seja, de bens utilizados na fabricação ou produção de produtos destinados à venda, como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ou de 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 incluídos no ativo imobilizado (cf. art. 66, §5º, I, "a", da IN SRF 247/02, na redação da IN SRF 358/03). Assim, despesas indiretas (como as de oficinas mecânicas) ou com: o produto já pronto (como as de armazenagem), não podem ser consideradas insumos.

Setor Industrial:: Armazém de Açúcar; Manut.

Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut. Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta; e Tonéis de Álcool.

5.1. Também na composição da linha 2, também foram excluídos: os bens contabilizados em contas de despesas, a seguir identificadas, que não se enquadram no conceito de insumo porque não são bens que sofrem alterações (como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas) em função da ação diretamente exercidas sobre o produto em fabricação ou produção:

Setor Industrial: Ferramentas Operacionais.

Setor Agrícola: Ferramentas. Operacionais e Materiais e Utensílios.

5.2: As despesas com combustíveis de veículos do setor industrial foram excluídas porque somente se estes veículos transportassem insumos gerariam direito a crédito.

5.3. As despesas com combustíveis (conta contábil 6101181805) e lubrificantes (conta contábil 6101181825) pertencentes ao grupo contábil .de despesas comerciais com vendas não geram direito a crédito, porque não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo.

5.4 Na planilha de 08/2003, os Insumos Industriais (6101181822) no valor de R\$ 446,779,86 foi excluído porque já consta do centro de custo 2260 (Ind. Achocolatado.Tradicional) O mesmo tratamento foi dado para os Matérias de

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

acondicionamento (6101181835) no valor de R\$ 162.212,87, porque já está distribuído nos centros de custo 2266 (Álcool Engarrafado 46) no valor de R\$127.903,58, no centro de custo 2260 (Ind.

Achocolatado.Tradicional) no valor de R\$ 14.831,63 e 4915 e 4950 (centros de custo que se referem a armazenagem, carregamento e expedição) no valor de R\$ 19.477,66. os gastos alocados nos centros de custo 4915 e 4950 não geram direito a crédito, pois não são diretamente relacionados à produção.

5.5 Em 09/2003, os Insumos Industriais (6101181822) no valor de R\$ 35,927,39 foi excluído-porque já está distribuído entre os centros de custo 2260, no valor de R\$ 31.861,33, no centro de custo 2265 (Álcool Engarrafado Gel) no valor de R\$ 3.751,97 e 2266 no valor de R\$ 314,09.

O mesmo tratamento foi dado para os Matérias de acondicionamento (6101181835) no valor de R\$ 154.245,10 pois parte se encontra distribuído no centros de custo 2266 no valor de R\$154.344,73, e o restante nos centros de custo 4915 e 4950 6. Na composição da.linha 3 (Serviços Utilizados como Insumos),foram excluídos os centros de custo não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm valores de serviços contabilizados que não se enquadram no conceito de insumo, ou seja, de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto destinado à venda (cf. art. 66, § 5º,I;

"b" da IN SRF.247/02, na redação da IN SRF 358/03). Assim, somente os serviços prestados diretamente na produção ou fabricação do produto, até a sua embalagem, podem ser considerados insumos:

Setor Industrial; Armazém Açúcar; Contencioso Trabalhista Industr.;

Controle e Garantia da Qualidade; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref;

Oficina Mec/Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta e Tonéis de Álcool.

6.1. Ainda na composição da linha 3, foram excluídos os serviços contabilizados nas contas referentes a despesas e custos com fretes e armazenagem, visto que somente a partir de 01/02/2004, referidas despesas, nas operações de vendas, passaram a ter direito a crédito (cf. art. 15, Parágrafo Único da IN SRF 404/04);

Despesas Portuárias, Transporte de Produtos Acabados PJ e Transporte Rodoviário.

6.2 Também foram excluídas as despesas comerciais com vendas (grupo contábil 6101), pois não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos:

Despesas de Estadia (6101242422); Mão-de-Obra de terceiros (6101141411); Mão-de-Obra Manut. PJ (6101141405); Serviços Máquinas PJ (6101202037) e Serviços Prestados PJ (6101141407).

7. Na composição da linha, 8 (Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil) foram excluídas as despesas escrituradas na conta contábil Arrendamento Agrícola - PJ (4301212101), pois refere-se a aluguel.de propriedade rural, e somente as contraprestações de arrendamento mercantil {leasing} geram direito a crédito (cf. art.66, II, "d" da IN SRF 247/00). Frise-se que os aluguéis de propriedades rurais não geram direito a crédito, mas somente os de prédios, máquinas e equipamentos, como disposto no art. 66,-II, "b" da IN SRF 247/02.

8. O contribuinte incluiu na composição da linha 16 (Bens adquiridos de Pessoas Físicas – Agroindústria), também os valores referentes à linha 17 (Serviços Prestados por Pessoas Físicas – Agroindústria). E foram excluídos os gastos com serviços não diretamente relacionados à produção ou contabilizados em contas do grupo contábil 6101 (despesas comerciais com vendas), uma vez que somente aqueles conceituados como insumos dão direito ao crédito presumido, nos termos do art. 68 da IN SRF 247/02, na redação da IN SRF 358/03).

Transporte de Turmas – PF; Desp. Descarga/Estadia – PF (6101121207)

e Serviços Prestados PF (6101141406)

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

9. Encerrada a análise da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte no DACON, a fiscalização marcou todas as exclusões efetuadas nas planilhas apresentadas (07/2003 fls. 45/50, 08/2003 fls.

52/57 e 09/2003 fls. 59/64) e consolidou nas tabelas a seguir os novos valores de créditos aceitos:

JULHO/2003		Merc. Interno	Exportação¹
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês		371.231,18	304.151,60
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês		326.772,60	263.914,24
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)		44.508,58	40.237,36
D - Crédito descontado da COFINS apurada no mês		346.575,76	43.107,30
E - Saldo de crédito do mês (B - D)		0,00	220.806,94
AGOSTO/2003		Merc. Interno	Exportação
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês		404.778,68	310.949,32
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês		346.352,93	265.266,46
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)		58.425,75	45.682,86
D - Crédito descontado da COFINS apurada no mês		255.784,83	125.636,27
E - Saldo de crédito do mês (B - D)		90.568,10	139.630,19
SETEMBRO/2003		Merc. Interno	Exportação
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês		365.603,01	342.210,68
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês		324.481,21	301.709,27
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)		41.121,80	40.501,41
D - Crédito descontado da COFINS apurada no mês		234.346,04	178.278,48
E - Saldo de crédito do mês (B - D)		90.135,17	123.430,79

CONCLUSÃO:

13. Assim, visto que somente os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior podem ser utilizados para a compensação de- outros débitos da empresa ou para ressarcimento, após a dedução da contribuição ao PIS/Pasep do regime não-cumulativo devida no mês, temos o valor do crédito disponível para compensação ou ressarcimento no 3º trimestre de 2003 é de R\$ 483.867,92 (quatrocentos e oitenta e três mil, oitocentos e sessenta e sete reais e noventa e dois centavos).

DESPACHO DECISÓRIO – fl. 86 A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Piracicaba, através do Despacho Decisório (DD), acatou-se as conclusões do TIF, reconhecendo o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 483.867,92 e homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – fl. 107.

Em sua manifestação de inconformidade, o interessado inicialmente apresenta a tese da não equiparação do conceito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, originada em legislação infraconstitucional, com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI.

Com base nessa premissa, alega que o conceito de “insumos” utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins de PIS e COFINS, uma vez que as Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não definiram o conceito de insumos e, assim, o legislador quis utilizar o senso comum deste vocábulo.

Que a limitação do conceito de “insumos”, utilizada pela SRF nas Instruções Normativas nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004 é ilegal, pois inovou na ordem jurídica, ampliando ou reduzindo o sentido e conteúdo das leis.

Após essa introdução, combate as glosas efetuadas, a saber:

- **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS** Alega que os bens utilizados tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual devem ser admitidos como insumos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

Transcreve a Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos, utilizados no processo de produção, podem ser utilizados para desconto da contribuição para o PIS.

Estende a alegação relativamente aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensável à atividade agroindustrial, na sua utilização em máquinas e veículos, seja na colheita, no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e produtos químicos utilizados no processo industrial.

Entende que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligado ao processo produtivo e que nem se alegue que os mesmos não integram o produto final e não geram direito à crédito pois, consoante orientação jurisprudencial, é legítimo o o crédito aos materiais que, a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou utilizados no processo produtivo.

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS Alega que todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante.

Que não se conforma com a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, bem como o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação, pois são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada e, por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização.

- DESPESAS DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA Que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo “prédio” não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto.

De acordo com o Estatuto da Terra – Lei nº 4.504, de 1964, alterada pela Lei nº 8.629, de 1993, define o imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial”.

Assim, o termo “prédio” serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas. Destaca o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

- ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Que não deve prosperar a glosa dos créditos do veículos utilizados pela recorrente, na medida que estão vinculados ao seu processo produtivo, com o transporte de cana (caminhões) e locomoção dos funcionários do setor agrícola nas lavouras de cana-de-açúcar, devendo prevalecer um sentido mais amplo de equipamentos e máquinas, para abranger também os veículos utilizados no processo de produção agroindustrial - BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS Alega que os serviços de pessoas físicas (transporte resíduos industriais –vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, para efeito de crédito de PIS/COFINS não cumulativo.

Do pedido Requer a reforma da decisão recorrida a fim de lhe reconhecer o direito de compensação da contribuição, nos termos acima articulados.

É o relatório.”

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

A ementa do Acórdão de primeira instância foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL E ARMAZENAGEM. VIGÊNCIA.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito do PIS - Não Cumulativo a partir de 01/02/2004, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento.

As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM O ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa com o aluguel de veículos não se confunde com o conceito de aluguel de máquinas e equipamentos. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. VEDAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições, vedado o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento de serviços a pessoas físicas.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto.

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, os precedentes, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos do Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

EMENTA 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 SEQUENTES 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

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 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.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).**Essencialidade** -considera-se o 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.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.479 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000005/2004-01

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

No presente caso em concreto, em algumas das matérias constantes nos autos é possível verificar que a glosa foi realizada de forma genérica, assim como ficou evidente a necessidade de analisar a relevância e essencialidade dos dispêndios com movimentações, logísticas diversas e manutenções.

A fiscalização glosou os seguintes créditos aproveitados sobre as aquisições de bens e serviços utilizados na manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo: ferramentas e materiais de manutenção no tratamento do caldo, na balança de cana, na destilaria do álcool, manutenção da mecanização industrial, serviços gerais de manutenção dos equipamentos de produção e mão de obra paga a pessoa jurídica nacional para a manutenção de máquinas do processo produtivo.

Em que pese o contribuinte alegar de forma genérica que tais bens e serviços estão ligados diretamente a produção, a fiscalização glosou de forma genérica tais créditos, sem especificar ou sequer justificar de forma plausível por quais motivos tais dispêndios não gerariam crédito ou não estariam ligados à produção.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, voto por converter o julgamento do recurso em diligência, para que se tomem as seguintes providências:

(i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018;

(ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo;

(iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.