



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13838.000039/2004-68
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-009.754 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2020
Recorrente USINA BOM JESUS S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

Os motivos e fundamentos da decisão recorrida, por mais que divirjam da posição assumida pelo sujeito passivo, não são, por si, elementos hábeis a inquinarem de nulidade a decisão administrativa.

Em suma, não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da decisão.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo.

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PROVISÕES PARA AJUSTES DE PREÇO DE INSUMOS. NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES. AUSÊNCIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. .

É indevido o creditamento, no âmbito das contribuições não cumulativas, de valores atinentes a provisões vinculadas a ajustes de preço de insumos sem a devida concretização da elevação de preço, sem a caracterização de sua referibilidade a período específico e determinado de aquisição de insumos, e sem a respectiva emissão de nota fiscal complementar, a fim de possibilitar a regular incidência das contribuições não-cumulativas sobre os acréscimos ao preço dos insumos.

TRANSPORTE DE PESSOAS. DESPESAS RELACIONADAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos os gastos no transporte de pessoas até o local de produção, uma vez que tais serviços se dão fora do domínio espaço-temporal da produção.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do direito creditório a ser compensado. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

COMBUSTÍVEL. TRANSPORTE DE CANA DE AÇÚCAR. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Dá direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos os gastos com combustível utilizado no transporte matéria-prima nos limites espaço-temporais da produção

ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com arrendamento rural/agrícola de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos objetos da atividade econômica explorada pelo sujeito passivo, geram créditos das contribuições não-cumulativas.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de diligência ou perícia quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito. Procedimento de diligência/perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas atinentes às despesas com arrendamento de imóvel rural utilizado na lavoura de cana de açúcar e com combustíveis utilizados no transporte de cana de açúcar no espaço produtivo. Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que também afastavam as glosas referentes aos custos com transporte de pessoal.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação protocolizada em 15/03/2004, fls. 4-8 (formulário demonstrativo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP retificado à fl. 58, à fl. 66 e à fl. 87), através da qual o recorrente pleiteava compensar a Cofins (Código Receita 5856) incidente em 02/2004, no valor de R\$ 64.503,59 com créditos de PIS não-cumulativo, vinculados à receita de exportação, apurados conforme o parágrafo 1º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, referentes ao 3º trimestre/2003, no montante de R\$ 85.902,44.

Posteriormente, foi anexado ao presente, o processo nº 13838.000068/2005-19 (fls. 106-141), que pleiteava a compensação do IOF incidente em 03/2005, no valor de R\$ 21.398,85, com os mesmos créditos de PIS não-cumulativo referentes ao 3º trimestre/2003.

A DRF/Piracicaba emitiu o Termo de Informação Fiscal de fls. 101-104, para esclarecer que a após o procedimento de fiscalização, foi constatado que o contribuinte teria considerado, indevidamente, como custos passíveis de compor a base de cálculo dos créditos de PIS, as contas “4301141408 – Serv. Prest. Terceirização”, referente a ajustes pelas variações do preço da cana-de-açúcar, “4301181805 – Combustíveis”, relativa ao combustível utilizado em veículos automotores, “4301202003 – Transp. Turmas – PJ”, relativa a custos com transporte de pessoal, e “4301212105 – Arrend. Agríc. – Coligadas”, referente a custos com arrendamento agrícola. O montante referente a tais contas foi glosado.

Com base no referido Termo, a DRF proferiu o Despacho Decisório nº 217, de 25/02/2009 (fls. 147-151), para reconhecer o direito creditório do contribuinte no valor de R\$ 68.714,38, e para homologar as compensações até o limite do direito creditório. Foram glosados R\$ 17.188,06.

Transcrevemos, a seguir, excerto do despacho decisório, sobre as glosas efetuadas pela fiscalização:

“Quanto à planilha de fl. 71, na qual a contribuinte relaciona os diversos custos e encargos incorridos em cada mês, que compõem a base de cálculo dos créditos, a fiscalização efetuou glosas em rein -do As contas 4301141408- SERVIÇOS PRESTADOS TERCEIRIZAÇÃO — 4301202003 — TRANSPORTE TURMA — PJ E 4301212105 — ARRENDAMENTO AGRÍCOLA — COLIGADAS — 4301181805 - COMBUSTÍVEIS, nos valores de R\$ 295.513,02, R\$ 434.051,36 e R\$ 337.423,18, respectivamente nos meses de julho, agosto e setembro de 2003, para as quais atribui justificativas convincentes, entre elas, utilização de custos na aquisição de matérias primas sem a correspondente amparo em documento fiscal, custos com serviços de transportes de pessoal, não admitido pela legislação vigente (IN 404/04, art. 8º, § 4º c/c/ § 9º), assim como com arrendamento agrícola e combustíveis (utilizados em veículos automotores).”

Irresignado, após ciência do despacho, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 158-172, tempestivamente, para alegar que:

- a) A não-cumulatividade do PIS e da Cofins não poderia ser equiparada à não-cumulatividade do ICMS e do IPI; conseqüentemente, o conceito de insumo para o PIS e a Cofins não poderia ser o mesmo que o constante da legislação do IPI;
- b) O conceito de insumo representaria “cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.”, e não poderia ser restringido pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004;
- c) No conceito de aluguel de prédio, deveria ser enquadrado o arrendamento de propriedades rurais, pois o conceito de prédio serviria tanto para imóvel urbano quanto para rural; A Lei n.º 8.629/93 definiria o imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial”;
- d) Seria indevida a glosa sobre os ajustes referentes ao custo efetivo da aquisição da cana-de-açúcar, pois tal variação seria devida ao aumento de seu preço e deveria ser computada como crédito, já que refletiria o custo real de aquisição de matéria-prima;
- e) Seriam indevidas também as glosas dos créditos relativos ao combustível utilizado no transporte da cana-de-açúcar e na locomoção de funcionários de setor agrícola, assim como dos créditos relacionados ao transporte de trabalhadores rurais, pois seriam atividades essenciais, intimamente vinculadas à atividade agroindustrial de produção de açúcar e álcool.

Concluiu requerendo a reforma da decisão e o reconhecimento integral do crédito aludido.

A 11ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

Os dispêndios efetuados com combustíveis utilizados em veículos automotores e com o transporte de funcionários para a lavoura não se caracterizam como insumos, pois não são empregados diretamente no processo de industrialização do açúcar e do álcool.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AJUSTES PELAS VARIAÇÕES DE PREÇO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em direito a crédito referente a ajuste contabilizado pelo aumento do preço de cana-de-açúcar, se não houve emissão de nota fiscal por parte do fornecedor.

RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.

Norma que implica em renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente, impossibilitando o reconhecimento do direito a crédito relativo às despesas de aluguel de propriedade rural.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, em síntese, que a decisão recorrida deve ser anulada, uma vez que teria adotado, como fundamento, conceito de insumos previsto em instruções normativas já superadas. Nesse ponto, a recorrente aduz que deveria ser aplicado o conceito de insumos que leva em consideração o critério da necessidade dos bens/serviços adquiridos na produção de mercadorias ou serviços objetos da atividade empresarial. Afirma que os créditos glosados são todos referentes a bens e serviços que representam elementos indispensáveis ao ciclo de produção de açúcar e álcool, sustentando, de forma particularizada,

- a ilegalidade das glosas sobre os valores relativos ao ajuste no preço de aquisição de cana de açúcar;
- a ilegalidade das glosas atinentes às despesas de transporte com trabalhadores rurais e ao combustível utilizado no transporte da cana de açúcar;

- a ilegalidade das glosas relativas às despesas com arrendamento agrícola.

A recorrente postula, por fim, pela realização de diligência fiscal, para que se demonstre a composição das glosas e sua fundamentação, informações sem as quais restaria prejudicado o exercício do direito de defesa;

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Conforme relatado, o mérito da controvérsia gira em torno das seguintes matérias:

- i) glosas de créditos vinculados ao aumento do preço da cana de açúcar;
- ii) glosas de créditos decorrentes de despesas com transporte de trabalhadores e combustível no transporte da cana de açúcar;
- iii) glosas de créditos vinculados a gastos com arrendamento imobiliário.

Antes de analisar o mérito, convém lembrar que a recorrente sustenta, **preliminarmente**, a improcedência do conceito de insumos adotado pela decisão recorrida, postulando pela nulidade daquele acórdão.

Quanto a tal questão preliminar, entendo que não há que se falar em nulidade da decisão recorrida. Adotar um fundamento diverso daquele adotado pela recorrente, um conceito de insumos mais restrito, não representa qualquer vício: trata-se de mero dissenso interpretativo, de simples posicionamento jurídico antagônico, que pode ou não ser superado pela presente decisão, mas que não inquina de nulidade a decisão vergastada.

Não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (a) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal, motivação e caracterização dos fatos; (b) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (c) quando, no curso do contencioso administrativo, há clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos (fáticos e normativos) da decisão administrativa, com plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

Rejeito, portanto, a preliminar suscitada.

Antes de analisar as matérias de mérito, importa tecer algumas considerações fundamentais sobre o conceito de insumos que será aplicado neste voto.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência da despesa incorrida ao limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como se percebe, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam **essenciais ou relevantes** à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN n.ºs 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha.

Nesse ponto, importa lembrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, esmiuçando, de forma clara e precisa, os contornos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, cuja ementa e excertos do parecer são transcritos a seguir:

Ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Excertos do parecer:

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item **do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei n.º 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...)

Também a própria Receita Federal do Brasil procedeu à análise da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, tendo emitido o Parecer Normativo nº 5/2018, cuja ementa segue abaixo:

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

Entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Passo à análise de cada matéria.

II – Análise das glosas de créditos vinculados ao aumento do preço da cana de açúcar

Segundo a recorrente, as Leis n.ºs. 10.833/03 e 10.637/02 não condicionam a concessão de créditos de PIS/COFINS à emissão de nota fiscal complementar, sendo suficiente a simples comprovação de que “incorreu em custos indispensáveis ao desempenho de sua atividade”, fato que seria patente no caso concreto, uma vez que os gastos glosados representam custo na aquisição de seu principal insumo, qual seja, a cana de açúcar. Nesse contexto, a recorrente sustenta que a glosa efetuada pela fiscalização se deu ao arrepio da lei, “havendo a própria fiscalização reconhecido que a variação do preço da cana deve gerar direito ao crédito de PIS”, devendo-se afastar a glosa realizada sob a rubrica “Serviços prestados – Terceirização”, uma vez que o valor da variação de preço integraria o custo de aquisição do insumo.

Compulsando a decisão recorrida, extraem-se os seguintes fundamentos para a manutenção das glosas:

Em referência à glosa da conta da conta 4301141408 – Serv. Prestados – Terceirização, referentes a ajustes contabilizados pelo aumento do preço de cana-de-açúcar, temos que não assiste razão ao contribuinte, pois ratificamos o entendimento da DRF/Piracicaba, de que tal provisão não gera direito a crédito, já que não houve a emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ferindo o princípio da não-cumulatividade, que é a incidência da contribuição em etapa anterior.

O momento correto para se contabilizar tais provisões seria ao final da safra, quando o fornecedor emitiria as notas fiscais complementares, conforme Informação Fiscal de fls. 104-107, transcrita parcialmente a seguir:

“RAZÕES DA RECUSA

Conta 4301141408 (SERV. PRESTADOS — TERCEIRIZAÇÃO): Nesta conta a contribuinte contabilizou, a débito, os custos de aquisição de sua principal matéria-prima, a cana-de-açúcar. Além do registro das notas fiscais de aquisição, houve outros lançamentos a débito, referentes a ajustes pelas variações do preço da cana (ver fls. 72 a 74). Estes ajustes (ou provisões) foram contabilizados porque houve aumento do preço da cana, conseqüentemente houve majoração do custo incorrido. Entretanto, tais provisões não podem ser admitidas na base de cálculo dos créditos, tendo em vista que não houve emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ou seja, não foi respeitado o princípio basilar do regime não cumulativo, que é o de que tenha havido a incidência da contribuição em etapa anterior. A contribuinte poderia calcular créditos sobre as possíveis variações do preço da cana somente ao final de cada safra, em 30 de abril, ocasião em que seriam emitidas notas fiscais complementares pelos fornecedores, com as devidas incidências do PIS/Pasep.”

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões suplementares de decidir no presente voto.

Como bem assinala a decisão recorrida, não há como reconhecer o direito creditório postulado sem que haja a emissão de notas fiscais, por parte do fornecedor de cana de açúcar, com a consideração dos valores de incremento ao preço dos insumos adquiridos.

Neste caso, admitir o creditamento de provisões ligadas a eventuais ajustes nos preços da cana de açúcar, sem a devida concretização do aumento e emissão de respectivas notas fiscais, consubstanciando e comprovando os acréscimos aos custos dos insumos, além de estancar a sistemática da não-cumulatividade – uma vez que acaba prejudicando a incidência das contribuições não cumulativas sobre a parcela atinente aos ajustes -, acaba por frustrar a própria prova da natureza e quantificação do ajuste de preços e sua necessária vinculação com os insumos adquiridos.

Não é demais lembrar que a escrituração contábil, sem os documentos fiscais de suporte, não é suficiente para demonstrar o incremento no valor de aquisição dos insumos, não servindo, assim, para justificar o crédito postulado: “a escrituração mantida com observância

das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (RIR/99, art. 923).

No caso dos autos, apesar de a fiscalização ter consignado que restou prejudicada a não-cumulatividade, tendo tal entendimento sido reforçado pela decisão recorrida, observa-se que o sujeito passivo não buscou demonstrar, ainda que em sede recursal, que os referidos ajustes, além de serem vinculados, de fato, ao aumento de preços na aquisição de cana de açúcar do específico período analisado, foram objeto de tributação, nas operações anteriores, sendo passíveis de tomada de crédito.

Saliente-se, ademais, que é indevida a apropriação, como insumos, dos valores provisionados a título de expectativas na alta dos preços da cana de açúcar. Como se sabe, as provisões contábeis representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que só poderão ser consideradas como despesas de insumos quando efetivamente ocorridas. No caso dos autos, como bem sublinhou o Termo de Informação Fiscal, somente ao final da safra, com a efetivação do aumento de preços no valor dos insumos e respectiva emissão de notas fiscais complementares, é que seria possível a tomada de créditos de PIS não-cumulativo.

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas ora analisadas.

III – Análise das glosas de créditos vinculados ao transporte de trabalhadores rurais e ao combustível no transporte de cana de açúcar

A recorrente sustenta que é indevida a glosa de créditos referentes às despesas de transporte de trabalhadores rurais, pois indispensáveis ao processo produtivo. Assinala que o transporte diário dos funcionários **até as áreas de cultivo**, a fim de participarem da semeadura, corte, colheita e tratamento químico de prevenção, revela-se como atividade necessária para o tratamento da matéria prima e posterior produção. Além disso, a recorrente aduz que os gastos com combustível usado nos veículos que fazem o transporte da cana de açúcar e outros insumos consumidos no processo produtivo são indispensáveis à concretização do próprio processo produtivo, de maneira que devem gerar crédito de PIS/COFINS não-cumulativos. Cita jurisprudência do CARF para embasar sua posição.

A decisão recorrida confirma as glosas aplicadas, consignando, essencialmente, que as despesas com o transporte de funcionários para o setor agrícola e com combustíveis utilizados nos veículos que realizam o transporte da cana de açúcar e a locomoção de funcionários do setor agrícola, muito embora tenham relação com a atividade empresarial, não podem ser subsumidos ao conceito de insumos, uma vez que não são gastos “aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

Entendo que os gastos com o transporte de funcionários - ainda que **destinado a áreas produtivas** ou essenciais à produção - não se enquadram no conceito de insumos, afigurando-se como despesas administrativas, relacionadas ao corpo funcional, incorridas em espaço e tempo estranhos ao âmbito produtivo. Trata-se, na verdade, de atividade que se destina a colocar os trabalhadores no espaço produtivo, mas que não se realiza naquele próprio espaço, carecendo, assim, de elemento essencial para sua caracterização como insumo.

Com efeito, observe-se, nesse ponto, que referidos gastos – visando conduzir o trabalhador até a área agrícola, não se confundem com aqueles outros atinentes ao transporte de funcionários dentro do próprio espaço produtivo, para a realização de atividades naquele espaço. No caso dos autos, da leitura do recurso voluntário, depreende-se que o transporte de funcionários se dá em fase anterior às atividades agrícolas desempenhadas, ou seja, compreende o trajeto até o setor agrícola, não se inserindo, portanto, no domínio espaço-temporal de produção – naturalmente, se há, na realidade, transporte dentro dos espaços produtivos, caberia à recorrente deixar tal situação clara em seu recurso voluntário, fato que não se verificou.

Em regra, despesas relacionadas com transporte, alimentação, vestimentas e equipamentos – salvo quando exigidos por lei, como é o caso dos equipamentos de proteção individual (EPI) -, educação, entre outros gastos relacionados a recursos humanos, não foram açambarcadas pelo conceito de insumos.

Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o entendimento firmado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que, mesmo afirmando que "insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa", concluiu que não se enquadravam no conceito "*as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*".

Também no âmbito do CARF, há jurisprudência prevalecente no sentido de afastar o creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos no caso de despesas com transporte de funcionários fora do espaço produtivo. Nesse linha, vejam-se, por exemplo, o Acórdão n.º. 3201-006.215, julgado em 16/12/2019, Rel. Charles Mayer, e o Acórdão n.º. 9303-009.729, julgado em 11/11/2019, Rel. Demes Brito.

Como se vê, o conceito de insumos, no âmbito das contribuições sociais não-cumulativas, não alcança os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, entre os quais, citem-se aqueles gastos com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003).

Com relação às despesas com combustível para o transporte de insumos, entendo que as glosas devem ser revertidas, pois a movimentação de matéria-prima – cana de açúcar, no caso -, dentro dos espaços produtivos – e, aqui, há que se lembrar que a área agrícola consiste em espaço que integra o complexo produtivo da recorrente -, revela-se essencial para a consecução da atividade produtiva da empresa, qual seja, a produção de açúcar e álcool, conforme bem demonstra o descritivo à fl. 263.

IV – Análise das glosas de créditos vinculados a gastos com arrendamento imobiliário

A recorrente assinala que os dispêndios realizados com o arrendamento de imóvel rural seriam subsumíveis ao conceito de insumos. Aduz, em síntese, que a propriedade rural, definida, no Estatuto da Terra e, ainda, na Lei n.º. 8.629/93, como prédio rústico – terra utilizada para plantação de cana de açúcar -, equivaleria ao prédio de que trata o art. 3º, inc. IV da Lei n.º 10.637/2002, de maneira que as despesas com seu aluguel seriam passíveis de creditamento no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos. Defende que o termo “prédio” é utilizado no ordenamento para os imóveis rurais e não apenas para os imóveis urbanos, como teria sustentado o aresto vergastado. Adverte que a lei tributária não pode alterar as definições de direito privado – como, por exemplo, o conceito de prédio rústico – utilizados na delimitação das competências tributárias (art. 110 do CTN). Sublinha que a exclusão das operações de arrendamento agrícola do escopo do creditamento do PIS violaria ao referido art. 3º da Lei n.º. 10.637/2002. Assinala que, sem o arrendamento agrícola, a sua atividade produtiva sequer poderia existir.

Da análise do aresto recorrido, extraem-se os seguintes motivos para a manutenção das glosas sob exame:

Apesar da argumentação apresentada pelo recorrente, temos que a espécie não comporta a amplitude de interpretação pretendida.

Ocorre que as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos.

Nesse sentido, ao intérprete/aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, principalmente quando se trata de autoridade administrativa.

Dessa forma, temos que o direito à apuração de créditos do PIS não-cumulativo só alcança as despesas de aluguéis de prédios (utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra, que não abrange a propriedade rural.

Como se vê, a fundamentação trazida na decisão vergastada, a fim de justificar a glosa de créditos decorrentes do arrendamento de propriedade rural, tem natureza puramente interpretativa: o direito ao creditamento no contexto do PIS não-cumulativo alcançaria apenas as despesas de aluguéis de prédios, no sentido estrito da palavra, não abrangendo a propriedade rural.

Nesse caso, importa sublinhar que a recorrente, já em sede de manifestação de inconformidade, explicou a essencialidade da propriedade rural no contexto de seu processo produtivo, deixando clara a sua utilização na lavoura da cana de açúcar, substrato fundamental de sua produção. Apreciando a manifestação, a decisão de primeira instância – seguindo a mesma linha adotada no despacho decisório – não tece qualquer consideração sobre a essencialidade do gasto com o arrendamento rural na atividade de prestação de serviços e produção de bens do sujeito passivo, fixando-se tão somente em questão conceitual ligada ao alcance da palavra “prédio”, eximindo-se de aferir a eventual utilização da propriedade agrícola no contexto mais amplo da produção de açúcar e álcool.

Entendo que não deve prevalecer a decisão de primeira instância. Explico.

Há que se lembrar, antes de tudo, que as atividades desenvolvidas na fase agrícola, típicas do ramo empresarial da recorrente, compõem o processo produtivo: trata-se de questão relativamente pacificada no âmbito deste Conselho.

Nesse contexto, não se pode limitar o alcance do conceito de “prédio”, como pretenderam o despacho decisório e a decisão recorrida, excluindo de sua extensão os prédios rurais, isto é, aqueles imóveis que são utilizados pelo sujeito passivo em suas atividades agrícolas essenciais e relevantes para a consecução de sua atividade produtiva e de prestação de serviços.

Ao meu ver, as decisões administrativas acabaram por interpretar, de forma equivocada, o art. 3º, inc. IV da Lei nº 10.637/2002. Uma simples leitura do referido dispositivo releva que a norma ali inscrita não limita o conceito de prédios segundo sua localização, se urbana ou rural, ou à existência de construções, mas conforme sua utilização nas atividades da empresa: este é o prisma que deve ser adotado para sabermos se determinado gasto com imóvel alugado ou arrendado poderá gerar crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

Assim, considerando que a atividade de produção da recorrente compreende também a etapa agrícola e lembrando que o imóvel rural arrendado é utilizado nos trabalhos da lavoura de cana de açúcar – como bem explicou a recorrente, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos com arrendamento rural ora em análise: os gastos com o arrendamento do imóvel rural são essenciais e relevantes ao processo produtivo da empresa, em especial para a fase agrícola da produção.

Na mesma linha desse entendimento, vejam-se, por exemplo, o Acórdão nº. 3201-007.023, Rel. Márcio Robson Costa, julgado em 28/07/2020, o Acórdão nº. 3302-006.736, Rel. Raphael Abad, julgado em 27/03/2019, e o Acórdão nº. 3201-006.374, Rel. Leonardo Vinicius Toledo, julgado em 17/12/2019.

V – Pedido de diligência

A recorrente postula pela realização de diligência, nos termos do inciso IV, do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, caso as razões recursais não sejam suficientes para comprovar o direito creditório deduzido. Nesse ponto, afirma que a diligência será hábil para “demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa”. Indica assistente e formula os seguintes quesitos:

1. Para efeito da Lei n.º 6.404/76 e normas regulamentares qual o conceito de custo, despesas e encargos?
2. Custo e custo de produção são termos sinônimos?
3. Após o processo de produção, industrialização ou fabricação, quando se obtém o produto acabado, ainda é possível a empresa despende valores classificados como custo ou custo de produção?
4. É possível afirmar que todos os Custos de Produção são necessários e indispensáveis à produção do produto fabricado pela empresa destinado à venda?
5. Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo crédito não fora reconhecido.
6. Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços glosados.

Quanto à demonstração do direito creditório, importa recordar que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

Nesse contexto, é ponto incontroverso que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e compensações, **recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado**, a teor do que dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373.

Como decorrência lógica, é inerente, à análise das declarações de compensação, a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Assinale-se que não há que se falar em violação à verdade material ou cerceamento de defesa, sobretudo quando a decisão administrativa, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e, diante da ausência ou insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes.

Isso não significa, entretanto, que a verdade material deverá levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada. Nesse prisma, há que se recordar que existem regras claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios.

A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Assim, entendo que é desnecessária a realização de diligência no caso presente. Todos os fundamentos e motivos das glosas são suficientemente claros e inteligíveis, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a recorrente teve toda a possibilidade de trazer provas documentais de suas alegações, revelando-se descabido o pedido de instrução probatória suplementar.

VI - Dispositivo

Diante de todas razões acima apresentadas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas atinentes às despesas (i) com arrendamento de imóvel rural utilizado na lavoura de cana de açúcar e (ii) com combustíveis utilizados no transporte de cana de açúcar no espaço produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães