



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.903433/2011-79
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.506 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de junho de 2020
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL
Recorrente ADUFERTIL FERTILIZANTES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório relativo à PER nº 07329.90771.300307.1.1.11-0186, transmitida para pleitear ressarcimento de crédito Cofins não cumulativa - mercado interno, relativo ao PA 4º trimestre de 2006.

Em 17/01/2012, por meio do Despacho Decisório da DRF/Jundiaí/SP, a autoridade tributária homologa parcialmente a DCOMP nº 33044.13966.200707.1.3.11-7047 e declara não haver valor a ser ressarcido para o pedido apresentado no PER nº 07329.90771.300307.1.1.11-0186 com base em documento Informação Fiscal, às fls. 11/14, que fundamenta o referido Despacho Decisório conforme exposto a seguir, com grifos no original:

1. Para a análise, a fiscalização baseou-se nas memórias de cálculo padronizadas pela fiscalização, apresentadas pelo contribuinte, em atendimento às intimações, que as elaborou tomando por base os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais

(DACON) do período considerado. Complementando, também foram apresentados, na forma digital, os documentos que lastream os créditos declarados pelo fiscalizado.

Como resultado dos trabalhos, foi elaborada a planilha anexa que especifica a natureza dos itens elencados pelo contribuinte no DACON, ou seja, a natureza dos créditos das contribuições, bem como discrimina as glosas realizadas pela fiscalização.

Assim, passaremos a expor, a seguir, esclarecimentos quanto às glosas realizadas, norteados pela legislação em vigor, com base na planilha mencionada no item "2" acima:

a. Matéria Prima (CFOP 1101 e 2101):

Considerando que o produto elaborado pelo contribuinte em comento é fertilizante, as alíquotas do PIS e da COFINS aplicadas nas vendas para o mercado interno foram reduzidas a "zero" bem como suas matérias primas. Assim, as matérias-primas aplicadas na elaboração de tais produtos não podem ser objeto de creditamento uma vez que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, conforme prescreve o inciso I, do Art. 1º, da Lei 10.925/2004, abaixo transcrita.

"Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas **matérias-primas;**"
(GRIFAMOS)

b. Serviços Prestados por Terceiros/Conservação e Manutenção/Despesas com Veículos/Material de Consumo:

1) Esses itens foram classificados pelo contribuinte como "Serviços Utilizados como Insumos", de acordo com a planilha anexa. Sobre o conceito de insumo, a Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, art. 8º, § 4º, inciso I, c/c o § 9º, inciso II, assim assevera:

"§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;**" (GRIFAMOS)

Ressalte-se que o mandamento legal destaca que os serviços utilizados como insumos na fabricação ou produção de bens destinados à venda devem ser aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte referente aos itens relacionados como "serviços utilizados como insumos", verificamos que os mesmos estão relacionados à serviços de adubação, "desestiva", manutenção de veículos, elaboração de laudos e estudos, além de outros, que não possuem a característica de serem utilizados diretamente na fabricação de fertilizantes, ou seja, conquanto esses serviços fazem parte das atividades da empresa, o processo de fabricação de fertilizantes não os utiliza, contrariando, dessa forma, a norma e impedindo, assim, a apropriação de créditos.

c Despesas com Importação:

As despesas com importação também foram classificadas pelo contribuinte como "serviços utilizados como insumos". Neste sentido, não é admissível a apropriação de créditos do PIS e da COFINS relativamente às despesas com importação de produtos, matérias-primas ou serviços, inclusive a despesa de transporte (frete) até o estabelecimento da pessoa jurídica adquirente, os quais não preenchem a definição legal de insumo, conforme exposto acima, uma vez que não são aplicados ou consumidos

diretamente nos produtos fabricados pela pessoa jurídica importadora, nem se enquadram nas demais hipóteses para as quais é prevista a possibilidade de crédito.

d. Despesas de Aluguéis e Prédios Locados de Pessoa Jurídica:

Nos termos dos incisos IV, dos Art. 3º, das Leis n.º 10.833 e n.º 10.637, de 29/12/2003 e 30/12/2002, respectivamente, a pessoa jurídica poderá apurar créditos das Contribuições do PIS e da COFINS calculados em relação a aluguéis de prédios pagos à pessoa jurídica utilizados nas atividades da empresa. Assim, com base na mencionada norma, os créditos calculados em relação às despesas de aluguéis não são válidos uma vez que, conforme demonstrado nos documentos apresentados em documento datado de 24/11/2011, em atendimento à Intimação Fiscal, foram pagos à pessoa física e, dessa forma, será procedida a sua glosa.

e. Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda:

1) Sobre esse tema, necessário se faz traçar algumas premissas legais básicas quanto à apuração de créditos:

O inciso IX, do Art. 3º, da Lei 10.833/2003, assim prescreve:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."

O dispositivo acima deve ser interpretado em conjunto com a alínea "e", do inciso II, do Art. 8º, da IN 404/2004 e Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2/2005.

Ainda, é pacífico o entendimento de que o transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS com incidência não-cumulativa, pois não se verifica tal previsão no dispositivo acima transcrito, que menciona "frete na operação de venda".

Também não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS com incidência não-cumulativa, exceto se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte, os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais, destes para os centros de distribuição, de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador. Tais insumos corresponderiam a combustíveis, peças, depreciação, etc, relativos a veículos próprios da pessoa jurídica. É de se entender que os que dão direito a crédito são aqueles empregados no produto ou no serviço, conforme a atividade do sujeito passivo. Ora, a atividade societária do contribuinte em comento não é de transporte, portanto não pode pleitear créditos decorrentes de insumos próprios de tal atividade.

Em relação ao frete pago na aquisição de insumos, esses, atendidas as condições legais, comporão o custo dos produtos adquiridos e, se tais produtos forem passíveis de apuração de créditos do PIS e da COFINS, também a base de cálculo. Portanto, despesas desta natureza não estão abrangidas pela previsão normativa que menciona "frete na operação de venda".

Norteadas pelas premissas acima estabelecidas, a fiscalização realizou glosas de despesas classificadas pelo contribuinte como "armazenagem e frete nas operações de venda", conforme planilha anexa (anexo 1). As glosas tornaram-se necessárias uma vez

que os documentos apresentados pelo contribuinte possuíam, além de outras indicações, informações de despesas com fretes:

- a) Realizadas na aquisição de produtos/insumos.
- b) Nas operações de venda com indicação de "a pagar".
- c) Realizada entre estabelecimentos do contribuinte ou em que o remetente e adquirente seja o próprio.

Os documentos vinculados às despesas com frete remanescentes, ou seja, passíveis de crédito, foram relacionados no Anexo 2 da presente Informação Fiscal.

Em 17/01/2012, a contribuinte toma ciência do referido despacho decisório e, em 16/02/2012, protocola manifestação de inconformidade para pleitear a anulação/revisão do despacho decisório sob as seguintes alegações:

2. Preliminar. Incompletude da Descrição e Capitulação Despacho Decisório.

2.1. Ab initio, insta registrar que, nos termos do § 11, do artigo 74, da Lei n.º. 9.430/96, a Manifestação de Inconformidade obrigatoriamente observará o rito processual do Decreto n.º. 70.235/721, de modo que, obviedade, ao Despacho Decisório também são aplicadas as regras e formalidades legais previstas no referido Decreto.

2.2. Assim é que, necessário se faz constar de forma clara e precisa todos os fatos e detalhes que motivaram o posicionamento exarado no Despacho Decisório, sob pena de nulidade do referido ato, por ausência de requisitos indispensáveis à sua formação, previstos no artigo 10, inciso IV, do Decreto no. 70.235/72, e alterações posteriores. .

2.3. In casu, o breve relato registrado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil deixou de observar os requisitos legais quando da lavratura do Despacho Decisório sub examine, uma vez que nesse documento foram mencionados artigos de Lei genéricos, sem qualquer apontamento específico à qualquer conduta da Peticionária, de modo que não houve subsunção fática a determinado dispositivo legal.

2.4. Ademais, as informações constantes na Informação Fiscal objeto do procedimento n.º. 0812400-2011-00431-6, que em princípio serviriam para individualizar as supostas infrações, expondo a motivação que levou ao resultado ora combatido, não tiveram o condão de elucidar e apontar com precisão os equívocos contábeis nos quais supostamente incorreu a Peticionária e acarretaram na impossibilidade da compensação outrora perseguida.

2.5. Isso porque, apesar de a fiscalização ter elaborado a sobredita Informação Fiscal com a indicação de 05 (cinco) espécies de irregularidades, a saber "Matéria Prima"; "Serviços Prestados por Terceiros/Conservação e Manutenção/Despesas com Veículos/Material de Consumo"; "Despesas com Importação"; "Despesas de Aluguéis e Prédios Locados"; "Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda", finalizou as suas considerações de forma inconclusiva, uma vez que:

(i) utilizou o mesmo documento de Informação Fiscal sub examine para justificar genericamente 08 (oito) diferentes Despachos Decisórios², de diferentes trimestres, com diferentes operações de crédito;

(ii) deixou de apontar qual das sobreditas espécies de irregularidades estariam relacionadas a quais trimestres de apuração e suas respectivas operações de crédito, uma vez que se está diante de fiscalização e Despachos Decisórios envolvendo todo o ano de 2006; e,

(iii) limitou-se a apresentar montantes globais de supostos débitos, sem relacionar sua origem com determinada espécie de irregularidade descrita na sobredita Informação Fiscal, cujo anexo é Planilha de Glosa aleatória e sem qualquer indicação ou vinculação

precisa, uma vez que inexistente referência aos demais documentos, cerceando-se, assim, a possibilidade de defesa da Peticionária.

2.6. Nota-se que a operação de fiscalização em questão é extremamente complexa e não comporta descrições genéricas e supérfluas, cabendo ao Auditor Fiscal elaborar relatório minucioso, com a devida motivação, apresentação de todas as operações e respectivas conexões e, principalmente, a adequada subsunção de todo o esforço fático à norma legal vigente.

2.7. A obviedade, o Despacho Decisório lavrado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, foi elaborado sem observância ao devido processo legal, a ampla defesa e ao contraditório, garantias essas estendidas pela Constituição Federal aos processos administrativos em geral, ex vi do seu artigo 5º, incisos LIV e LV e artigo 37, o que inequivocamente deverá acarretar na decretação de nulidade do ato sub examine, posta a deficiente motivação apresentada.

(...)

3. Direito ao Crédito e Manutenção da Compensação.

3.1. Consoante cedição no ordenamento pátrio, preceitua o caput do artigo 17, da Lei nº. 11.033/04, que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. **Conforme toda a documentação disponibilizada ao Auditor Fiscal, a integralidade das operações da Peticionária, que embasaram os pedidos de compensação outrora efetuados, subsumem-se à referida hipótese legal.**

3.2. Embora os comerciantes atacadistas e varejistas, ao revenderem os produtos adquiridos, tenham a sua receita tributada pela alíquota zero, em razão desta técnica, a Receita Federal do Brasil, em completa desconsideração às normas vigentes, impede o aproveitamento dos créditos apurados na aquisição das mercadorias para revenda sujeitas a incidência monofásica.

3.3. Entretanto, vale ressaltar que o § 12, do artigo 195, da Constituição Federal dispõe que "a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput serão não-cumulativas". Nota-se que o Constituinte derivado não outorgou competência para que o legislador infraconstitucional restringisse a aplicação do regime não cumulativo, apenas lhe outorgou a faculdade de definir os setores de atividade que serão submetidos a este regime.

3.4. Dessa forma, para os setores eleitos pelo legislador, o montante relativo às contribuições exigidas nas operações anteriores deve ser incondicionalmente reconhecido como crédito do contribuinte, para que este compensasse com débitos gerados pelo exercício de sua atividade econômica, pois somente assim poderá ser efetivado o regime não cumulativo. .

3.5. Ademais, o fato de incidir alíquota zero sobre a receita gerada na venda dos produtos não impede a manutenção dos créditos embutidos nesses mesmos produtos, uma vez que a tributação do PIS e da COFINS não tem relação com a mercadoria vendida, mas sim com a receita ou faturamento, bases de cálculo totalmente diversas, e não compostas somente do resultado da venda dos produtos sujeitos a incidência monofásica.

3.6. Nota-se, portanto, que a compensação requerida pela Peticionária possui o devido respaldo legal, ex vi, da interpretação sistemática dos mencionados artigos 17, da Lei no. 11.033/04 e § 12, do artigo 195, da Constituição Federal, motivo pelo qual se requer a reforma do Despacho Decisório com o consequente deferimento integral dos pedidos outrora efetuados.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13839.903433/2011-79

Ao final solicita:

4.1. Ex positis, requer-se seja:

(i) anulado o Despacho Decisório sub examine, uma vez que a comprovada irregularidade formal, além de violar frontalmente a legislação administrativa e princípios constitucionais, impossibilita a identificação e compreensão da suposta ilegalidade imputada Peticionária, impedindo o regular exercício de seu direito de defesa; ou, subsidiariamente,

(ii) reformado o Despacho Decisório sub examine, uma vez que a compensação requerida pela Peticionária possui o devido respaldo legal, ex vi, da interpretação sistemática dos artigos 17, da Lei no. 11.033/04 e § 12, do artigo 195, da Constituição Federal.

Ainda ao fim, solicita que as cientificações envolvendo o processo em análise sejam encaminhadas ao endereço dos representantes da interessada.

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não é cabível a alegação de cerceamento do direito de defesa quando as infrações apuradas estiverem perfeitamente identificadas e os elementos dos autos demonstrarem, inequivocamente, os fundamentos da decisão, dando suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa, bem como para que o julgador possa formar livremente sua convicção e proferir a decisão do feito.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MÉRITO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do mérito da manifestação de inconformidade quando o interessado não apresenta pontos de discordância e provas relacionadas à fundamentação do ato contestado.

INTIMAÇÃO. PEDIDO PARA QUE SEJAM DIRIGIDAS AOS PROCURADORES. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a ausência de previsão legal expressa, indefere-se o pedido para que as intimações sejam dirigidas aos procuradores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade quanto às glosas de créditos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13839.903433/2011-79

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa do 4º trimestre de 2006, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para a COFINS. Os seguintes itens foram objetos de glosas pela Fiscalização e confirmadas integralmente no julgamento de primeira instância:

- i) Bens utilizados como insumos sujeitos à alíquota zero;
- ii) Serviços utilizados como insumos- serviços de adubação, desestiva, elaboração de laudos e estudos, manutenção de veículos, etc;
- iii) Despesas com importação de matérias-primas, inclusive o transporte (frete) até o estabelecimento do contribuinte;
- iv) Despesas de alugueis;
- v) Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de fertilizantes. Por limitação natural, a recorrente informa que uma parcela substancial dos minérios necessários para sua produção não é encontrada em território nacional, impondo a importação desses minérios, e a adoção das providências necessárias para a nacionalização das mercadorias/matérias-primas, sua carga/descarga, guarda, movimentação e remessa até o seu estabelecimento.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE n.º 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis n.º10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13839.903433/2011-79

imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13839.903433/2011-79

Essencialidade, que diz respeito ao 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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13839.903433/2011-79

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. 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.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13839.903433/2011-79

Noutro giro, no que se refere aos fretes incidentes na venda, a Autoridade Fiscal glosou essas despesas sob a alegação de que não se referirem à venda propriamente, mas ao transporte entre estabelecimentos da mesma empresa; ou não terem sido pagos. Porém, a Fiscalização apenas juntou aos autos planilha com os dados básicos das notas fiscais de prestação de serviços de fretes, nas quais não é possível conferir se o transporte, de fato, se deu entre estabelecimentos da empresa.

A recorrente, por sua vez, trouxe em sua defesa, por amostragem, notas fiscais de prestação de serviços de transportes, conhecimento de transporte e alguns comprovantes financeiros de pagamentos. Além disso, afirma que não efetuou transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

No presente caso, embora existam elementos que indiquem que a recorrente possui despesas com fretes na venda, com ônus assumido por ela, as provas juntadas ainda não são hábeis e suficientes para se atestar a efetividade da operação relativo ao período glosado na sua totalidade. Assim, em homenagem ao princípio da verdade material, necessita-se que a empresa junte aos autos a documentação completa de comprovação das operações de frete, bem como a Autoridade Fiscal confira toda a documentação apresentada pela recorrente.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 4º trimestre de 2006:

1. Intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo/memorial com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações;

2. Intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intimar a recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar de forma detalhada, em planilha, as despesas com fretes sobre vendas, bem como, caso assim queira, apresentar documentação adicional comprobatória da efetividade das operações;

4. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF). Bem como, informe se a documentação comprobatória dos fretes sobre vendas apresentadas na defesa (aquela constante nos autos e a, por ventura, obtida por intimação) é hábil e suficiente para comprovar a efetividade das operações;

5. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.506 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13839.903433/2011-79

6. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo/memorial apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo