



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.000119/2009-44
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-003.494 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de abril de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente MADEPAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS 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, 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) verificar os erros apontados pelo Recorrente em relação à glosa de notas fiscais sobre as quais não teriam sido apropriados créditos das contribuições, bem como notas fiscais supostamente glosadas em duplicidade e (iv) 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.

Hélcio 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 Zicarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 706 apresentado em face da decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/SC de fls. 665, que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 520, apresentada em oposição às glosas constantes no Despacho Decisório de fls. 433.

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 Pedido de Ressarcimento do montante de R\$369.722,19, referente a créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativa, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo, relativos ao segundo trimestre de 2007.

Na apreciação do pleito - Despacho Decisório n.º 106/2009, às folhas 411a 421, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC por reconhecer parcialmente o direito creditório postulado, ao considerar o valor de R\$ 301.718,55 como o saldo dos créditos da Cofins não-cumulativa, passível de ressarcimento - mercado externo - ao final do segundo trimestre de 2007, após a dedução da contribuição apurada no mesmo trimestre.

Em vista de manifestação da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC efetuou a revisão de ofício do Despacho Decisório, proferindo o Despacho Decisório n.º 136/2009, às folhas 555 a 566, reconhecendo parcialmente o direito creditório da contribuinte, ao considerar o valor de R\$ 301.940,01, como o saldo dos créditos da contribuição ao PIS não-cumulativa, passível de ressarcimento, restando evidenciado o crédito adicional de R\$ 221,46, em favor da contribuinte, em relação ao Despacho Decisório cancelado.

Da leitura do Despacho Decisório n.º 136/2009, verifica-se que o deferimento apenas parcial do direito creditório, deu-se em virtude da glosa dos seguintes créditos apurados pela contribuinte:

(a) bens utilizados como insumos:

- o valor correspondente à nota fiscal n.º 49517, no valor de R\$ 2.275,24, à folha 312, deixou de ser estornado da base de cálculo dos créditos no mês de maio do ano de 2007, consoante se depreende da leitura da memória de cálculo de folha 95;

- a aquisição de partes ou peças de consumo ou reposição destinadas à manutenção do parque fabril e à manutenção de dispositivos de transporte interno de produtos elaborados e em elaboração não corresponde a insumos do processo produtivo da contribuinte;

- os equipamentos de proteção individual - EPI e uniformes profissionais adquiridos não podem ser considerados insumos;

- não estão incluídos na previsão legal dos créditos da não-cumulatividade as graxas e outros produtos similares, como a parafina;

- as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte de insumos, produtos e pessoal não geram créditos;

- a falta de comprovação das operações de aquisição/transferência de matéria-prima (pinus em pé) para industrialização - CFOP 1.151, uma vez que transferências de saldos contábeis não são sujeitas à tributação das contribuições. Indagada sobre as operações, a

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

contribuinte afirmou se tratarem de Notas Fiscais de Entrada, relativas a compra para recebimento futuro. A contribuinte apresenta o documento de folha 409 no qual consta que (i) a pessoa jurídica fornecedora de insumos detém significativa participação societária na contribuinte; (ii) a forma de pagamento do fornecimento do insumo representa uma operação de integralização de capital mediante transferência de saldos de contas contábeis;

(b) serviços utilizados como insumos:

- parte dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, a partir da declaração da contribuinte, referem-se a transporte de bens que não são considerados insumos;

Neste item ressalta a autoridade fiscal que identificou o registro de aluguel de máquinas na linha própria de aquisição de serviços, mas esclarece que tal fato não impede a apuração de créditos.

(c) despesas de energia elétrica:

- não se caracterizam como consumo de energia elétrica nos estabelecimentos os valores pagos relativos a multas, juros, parcelamentos, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na própria fatura de energia elétrica;

(d) despesas de armazenagem e frete na operação de venda:

- nenhum ajuste se faz necessário em relação a este item;

(e) encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado:

- bens não utilizados diretamente na produção: considerando as informações prestadas pela contribuinte e a natureza dos equipamentos, não se pode garantir que representam bens utilizados diretamente na produção ou se fazem parte de estoques de partes e peças utilizadas na composição de outros bens do ativo imobilizado;

(f) participação percentual das receitas de exportação:

- ficam mantidos os percentuais apurados pela contribuinte, conforme memória de cálculo de folha 95.

Em vista da revisão de ofício, a DRF/Lages/SC concedeu à contpouinte o prazo de trinta dias para complementar a manifestação de inconformidade já apresentada.

Ciente, a contribuinte solicita que seja apreciada a manifestação de inconformidade (folhas 470 a 488), apresentada antes da revisão de ofício, em relação às matérias não revisadas de ofício pela DRF/Lages/SC e solicita o restabelecimento integral do crédito pleiteado.

Sob o título Reforma do Despacho Decisório em Face do Mérito, a contribuinte alega que:

(a) quanto aos bens utilizados como insumos:

(a.1) nota fiscal não estornada n.º 49.517: a contribuinte argumenta a nota fiscal n.º 49.517 se refere a uma devolução de matéria-prima com uma entrada não tributada.

Explica que, em 15 de fevereiro de 2007, adquiriu toras do fornecedor Klabin S.A., no valor de R\$ 11.906,00, conforme nota fiscal n.º 255.597, com entrega futura; nos dias 16 e 17 de fevereiro de 2006 recebeu parte da compra mediante notas fiscais n.ºs 1.256, 1.263, 1.272 e 1.297, nos valores de R\$ 3.928,98, R\$ 1.283,47, R\$ 2.976,50 e R\$ 1.441,82, respectivamente, sobre as quais se efetuou o desconto dos créditos de PIS e Cofins; da compra efetuada, portanto, foi entregue à contribuinte o valor de R\$ 9.630,76; como o restante não foi recebido, em 9 de maio de 2007, a requerente emitiu nota fiscal n.º 49.517, no valor de R\$ 2.275,24 para igualar o valor das compras com o valor efetivamente adquirido, efetuando simbolicamente a devolução do produto, que em verdade não entrou em seu estabelecimento. Informa a contribuinte que apurou créditos da não-cumulatividade somente sobre as notas fiscais recebidas, eis que as toras adquiridas constituem insumos; e que a autoridade administrativa não pode efetuar o estorno da nota fiscal, tendo em vista que é entrada decorrente de devolução simbólica

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

de remessa de mercadoria não ingressada efetivamente na empresa e, por isso, não tributada;

(a.2) peças para reposição: a contribuinte alega que os filtros e correias são utilizados na reposição de peças já desgastadas nos tratores e máquinas, os quais são utilizados no processo de industrialização, conforme dispõe a Solução de Consulta Disit 3a Região n.º 27, de 2 de dezembro de 2008. Argumenta que as correias são utilizadas na manutenção das máquinas, pois sofre um grande desgaste no processo de serragem, secagem e confecção das portas, produto final a ser exportado, precisando ser repostas regularmente. Já os filtros, explica, destinam-se aos tratores utilizados na extração de árvores, como demonstrado na nota fiscal constante à folha 230, os quais com o processo de extração da matéria-prima sofrem alteração, necessitando de constante troca. Em sua defesa, cita Solução de Consulta n.º 317, de 19 de novembro de 2008, relativa ao direito do contribuinte em incluir na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade as peças utilizadas para reposição em tratores utilizados na extração de madeira;

(a.3) graxa: a contribuinte explica que a graxa, justamente por ser semisólida, é usada para lubrificar as engrenagens e peças utilizadas pelas máquinas industriais do seu parque fabril; se fosse utilizado o óleo fluido, por exemplo, este poderia vazar e atingir o produto fabricado, o que prejudicaria a apresentação e qualidade do produto, bem como sua venda. Defende a contribuinte que a lei, de forma clara, usa a expressão "lubrificante", de forma genérica, pois não está escrito na lei "óleo lubrificante" nem "lubrificante líquido" em oposição ao semi-sólido;

(a.4) combustíveis: a contribuinte afirma que, como os combustíveis utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda permitem a apuração de créditos e todo o consumo de combustíveis é utilizado no processo de fabricação, a glosa é improcedente. Explica que o combustível gasto no transporte de matéria-prima participa do processo de produção já que é utilizado no transporte da madeira extraída das florestas até o parque fabril, onde é transformada no produto final. Em sua defesa, cita ementa de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4a Região a fim de definir o conceito de insumo para efeitos de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos;

A contribuinte argumenta que o combustível gasto com o transporte de produtos acabados até os portos também está ligado ao processo de industrialização dos produtos que são destinados à venda. Explica que, em vez de utilizar fretes de terceiros, utiliza seu próprio veículo para transportar seu produto ao porto, ou seja, o valor que gastaria com frete, gasta com combustível. A interessada defende que não pode sair prejudicada e não ter seu crédito garantido apenas porque optou por usar frete próprio e não de terceiros. Cita Acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes, emitido em maio de 2008, que determinou que as aquisições de combustíveis utilizados na operação de entrega de produtos industrializados pelo produtor geram créditos da não-cumulatividade.

(a.5) notas fiscais de insumos adquiridas com CFOP 1.151: a contribuinte explica que adquiriu madeiras de pinus em pé nas datas de 15/09/2006 e 10/01/2007 da empresa Apolo Investimentos e Serviços S/C Ltda., conforme demonstra os contratos de Compra e Venda às folhas 492 a 498. E complementa:

Nestes contratos ficou prevista a compra de árvores localizadas em terreno de propriedade da Apolo Investimentos, sendo que a Recorrente seria responsável pela derrubada e retirada dessas árvores. O pagamento relativo a retirada de madeira ocorreria nos meses subsequentes ao serviço, sendo pago determinado valor pela quantidade retirada.

Ao retirar as madeiras desta localidade, a Contribuinte utilizou notas fiscais registradas com o CFOPP 1.151, apenas para poder transitar entre o terreno do fornecedor e o seu estabelecimento.

Devidas notas podem ser caracterizadas como compra de insumos tendo em vista que o valor destas entradas foi pago à Apolo Investimentos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13984.000119/2009-44

Porém, a Contribuinte não arcou com todo o pagamento das compras em dinheiro por conta da crise econômica que vem passando, assim elaborou o Termo de Homologação e Conversão de Pagamento em AFAC em 30/04/2008.

Tal termo permitiu que a Contribuinte convertesse uma parcela a ser paga referente aos contratos em AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital), transferindo o referido valor da conta contábil da Contribuinte. Então, no momento da capitalização, cada real da conta AFAC tornou-se uma quota de capital social.

A compra da matéria-prima efetivou-se, parte em 2006 e parte em 2007. período no qual a Contribuinte faz jus a apuração dos créditos [...]A transferência de saldos contábeis ocorreu em abril/2008, efetivando o pagamento das compras dos referidos insumos, não exercendo influência alguma na apuração dos créditos. O que garante o direito à Contribuinte ao desconto de créditos é a aquisição dos insumos e não a sua forma de pagamento.

Note-se que a Autoridade Fiscal não contesta em nenhum momento o ii/nfgrreessso> do produto no estabelecimento industrial. Apenas glosa o procedimento em face da forma de pagamento utilizada pela Contribuinte.

[...]Não se pode confundir a forma de pagamento com o seu conteúdo. A compra e venda se caracterizou perfeitamente com a entrega da produção e sua industrialização. Como foi efetuado o pagamento dessa aquisição é outra circunstância, sujeita a condições de mercado. O pagamento está situado no capítulo do adimplemento e extinção das obrigações. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida, conforme dispõe claramente o artigo 356 do Código Civil.

[...] (b) quanto às despesas de energia elétrica:

A contribuinte argúi que a exclusão dos valores referentes à multa, juros de mora e correção monetária, taxas e outros tributos é indevida, pois esse custo foi efetivamente suportado pela requerente e, excluí-lo, torna o custo dos produtos vendidos irreal. Além disso, alega que tais valores sofrem a incidência da Cofins, pois constituem receitas da empresa concessionária de energia elétrica.

(c) quanto aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

A contribuinte alega que não procede o entendimento da autoridade administrativa em relação aos créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos seguintes bens:

(c 1) bens utilizados como benfeitorias — redes elétricas utilizadas no pré-corte e na serraria: a contribuinte argumenta que as redes elétricas são de extrema importância para o processo produtivo, pois a energia elétrica transportada por elas é considerada insumo que atua diretamente em máquinas de pré-corte e serraria, garantindo a transformação da matéria-prima no produto final;

(c.2) bens utilizados no transporte de insumos e matéria-prima - trilhos transferes, esteiras transportadoras, carro transferidor e pista de roletes: a contribuinte argumenta que os trilhos, esteiras, pistas de roletes e carro transferidor são utilizados para a movimentação da matéria-prima e dos produtos em elaboração de uma máquina para outra;

também são utilizados para hospedagem da madeira dentro do parque fabril;

(c.3) bens utilizados na manutenção do parque fabril - moto esmeril monofásico, transformador trifásico e motor elétrico de indução: a contribuinte explica que moto esmeril monofásico é um equipamento que auxilia no corte da madeira, a fim de elaborar o produto a ser exportado; tem ação direta no produto fabricado. O moto elétrico de indução é peça fundamental das máquinas que elaboram produtos; com o motor é que as máquinas funcionam e produzem. O transformador trifásico é essencial à distribuição de energia elétrica.

(c.4) bens utilizados no tratamento de resíduos - exaustores, sistema de ar e painel eletrônico: a contribuinte argumenta que tais/Sens possuem a finalidade de eliminar os resíduos deixados na fabricação para que eles não prejudiquem a peça já acabada;

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

explica que diversas máquinas no sistema fabril não operariam sem que houvesse a coleta de resíduos.

A fim de comprovar a utilização dos bens no processo produtivo, a contribuinte junta fotografias, às folhas 550 a 553.

No Despacho de Encaminhamento n.º 358/2009, à folha 571, a autoridade preparadora do processo que:

No Despacho Decisório n.º 106/2009 (fls.411/422), foi deferido parcialmente o direito creditório de RS 301.718,55 e, conforme autorização de folha 465, foi emitida ordem bancária para crédito deste valor.

Depois de ler tomado ciência do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade questionando o mérito da decisão e também alegando erro de cálculo (fls. 470/488).

Com relação ao erro de cálculo, foi emitida nova decisão, conforme Despacho Decisório n.º 136/2009 (fls. 555/566). para acertar o valor inicialmente deferido no Despacho Decisório n.º 106Q009 (fls. 411/422).

Deveria ser emitida nova ordem bancária para pagamento da diferença entre o novo direito creditório reconhecido e o originalmente deferido, no caso, RS 221,46, porém, como não existe funcionalidade no sistema "SIEF PROCESSO" que permita emissão de ordem bancária para pagamento apenas desta diferença, proponho que a DRJ, ao analisar a manifestação apresentada, considere também em sua decisão o valor de RS 221,46.”

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

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento, e, ainda, não

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

podem representar acréscimo de vida útil supleefriiooir a um ano ao bem em que forem aplicadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA PARA RECEBIMENTO FUTURO. INSUMOS. MOMENTO DA APROPRIAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO.

Nas operações de compra para recebimento futuro, o creditamento relativo à aquisição de insumos deve ser efetivado quando da entrega das mercadorias no estabelecimento do adquirente. Neste caso, a comprovação da aquisição de insumos se dá em dois momentos distintos: (a) quando da compra dos bens a serem utilizados como insumos no processo produtivo e (b) quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

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.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

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 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

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 dos 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 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. 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.

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

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

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.(...).” (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)”

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.”

Portanto, com base nas razões expostas, o julgamento deve ser convertido em diligência para que os insumos sejam devidamente analisados.

Além da questão dos insumos, uma alegação apresentada em Recurso Voluntário se destaca: erros apontados pelo Recorrente em relação à glosa de notas fiscais sobre as quais não teriam sido apropriados créditos das contribuições, bem como notas fiscais supostamente glosadas em duplicidade.

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, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que se tomem as seguintes providências: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.494 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.000119/2009-44

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 n.º 5/2018 e a Nota SEI/PGFN n.º 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) verificar os erros apontados pelo Recorrente em relação à glosa de notas fiscais sobre as quais não teriam sido apropriados créditos das contribuições, bem como notas fiscais supostamente glosadas em duplicidade e (iv) 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.