



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13984.001197/2007-02  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-003.496 – 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 e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

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 704 apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SC de fls. 624, que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 581, restando o crédito de Pis não cumulativo glosado em parte.

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\$83.080,43, referente a créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS não-cumulativa, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo, relativos ao segundo trimestre de 2006.

Na apreciação do pleito - Despacho Decisório n.º 411/2007, às folhas 543 a 553, 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\$ 65.032,06 como o saldo dos créditos da contribuição ao PIS não-cumulativa, passível de ressarcimento - mercado externo - ao final do segundo trimestre de 2006, após a dedução da contribuição apurada no mesmo trimestre.

O deferimento apenas parcial do direito creditório, conforme Despacho Decisório, deu-se em virtude da glosa dos seguintes créditos apurados pela contribuinte:

(a) bens utilizados como insumos:

- não integram o custo dos insumos adquiridos os valores correspondentes ao Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI;

- a aquisição de partes ou peças de reposição do parque fabril e a manutenção de dispositivos de transporte interno de produtos não correspondem a insumos do processo produtivo da contribuinte;

- a falta de comprovação das operações de aquisição/transferência de matéria-prima (pinus em pé) para industrialização - CFOP 1.151, em virtude da falta de documentação fiscal, bem como da fragilidade dos documentos apresentados - notas fiscais de entrada, da falta de comprovação dos pagamentos e da ligação existente entre as pessoas jurídicas Apolo Investimentos e Serviços S/C Ltda. e Angewal Investimentos e Serviços Ltda., cujos representantes legais são os mesmos da contribuinte; ressalta a autoridade fiscal que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes;

(b) 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;

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

- erro de fato no preenchimento do Dacon que, porém, não alteram a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade em relação às despesas de armazenagem nas operações de venda. Neste caso nenhuma glosa foi efetuada;

(d) encargos de depreciação do ativo imobilizado:

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.001197/2007-02

- 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;

(e) outras operações com direito a crédito:

- as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte de insumos, produtos acabados e pessoal, bem como o consumo de graxa e parafina, não geram créditos;

- os equipamentos de proteção individual adquiridos não podem ser considerados insumos;

- alguns dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas apresentados não contêm dados essenciais para a caracterização precisa e inequívoca da operação, tais como: número da nota fiscal, natureza da carga, valor da mercadoria, responsável pelo pagamento do frete;

- 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;

- o Conhecimento de Transporte apresentado corresponde a transporte realizado, em tese, entre unidades da mesma pessoa jurídica;

(f) participação percentual das receitas de exportação:

- não houve confirmação de valor informado como receita de exportação no mês de abril;

- os valores correspondentes às exportações dos meses de abril e maio não foram declarados no Dacon;

- foram identificadas receitas financeiras e não-operacionais reconhecidas pela contribuinte que não haviam sido informadas no Dacon, as quais modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pela contribuinte.

Inconformada com o não deferimento integral de seu pleito, encaminhou a contribuinte a manifestação de inconformidade às folhas 554 a 567, na qual, após a descrição dos fatos, solicita o restabelecimento integral do crédito pleiteado. E fundamenta no item I - Bens utilizados como insiimo que:

(a) diferente do que afirma a autoridade fiscal, o IP1 foi deduzido da base de cálculo dos créditos, conforme leitura da memória de cálculo;

(b) as aquisições de combustíveis e lubrificantes, utilizados no processo produtivo e também no transporte de pessoal da fábrica e das pessoas que são deslocadas diariamente até o local da extração da floresta (toras para a serraria) ou consumidos no parque fabril com empilhadeiras, caminhões e tratores, se prestam a geração de créditos;

(c) as aquisições de partes ou peças de reposição de máquinas industriais são insumos no processo produtivo. Explica que soluções limpadoras, rebolo de desbaste e correia transportadora devem ser incluídas na base de cálculo porque a reposição de tais produtos ocorre pelo desgaste dos mesmos no processo produtivo;

(f) os reflorestamentos são adquiridos por contrato de pessoas jurídicas (ligadas ou não) e seu valor é pago segundo negociação prévia estabelecida neste contrato; a emissão de notas fiscais para transferência da área de reflorestamento rural até o parque fabril é determinada conforme a necessidade de matéria-prima para produção, portanto, o pagamento não coincide com o corte e a extração das árvores, por serem independentes entre si. Explica a contribuinte:

A reclamante tem a sua disposição alguns critérios para efetuar o crédito da contribuição: (i) pelo contrato - COMPRA - lançá-lo no estoque e aproveitar o crédito de imediato neste momento e ou (ii) quando corta as árvores com transferência do reflorestamento até o parque fabril - CONSUMO - quando a mercadoria (toras) entrou

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.001197/2007-02

no processo produtivo, ou seja o custo acompanha a receita, este é o critério adotado pela contribuinte.

[...]Para comprovação das operações comerciais, e que não haja dúvidas quanto à veracidade das mesmas, anexamos cópia de um Contrato de Compra e Venda de uma floresta e suas respectivas guias de recolhimentos dos tributos.

No tópico denominado / / — Despesas de energia elétrica, a contribuinte alega que a autoridade fiscal glosou valores que estão especificados na lei - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Sob o título III - Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, a contribuinte concorda com o ajuste promovido pela autoridade fiscal.

No tópico IV - Encargos de depreciação do ativo imobilizado, a contribuinte afirma que (a) o tanque de cozimento se localiza na fábrica de lâminas e serve para o cozimento das toras a serem laqueadas; (b) os terminais de vídeo estão ligados a máquinas de produção e não devem ser confundidos com os microcomputadores dos escritórios; (c)

exaustores, sistema de exaustão e sistema de ar fazem parte do processo produtivo pois são condutores de resíduos; (d) trilhos transferes, carro transferidor e esteira transportadora estão ligados à produção pois sem eles haveria um número maior de empilhadeiras e veículos trabalhando internamente; (e) a rede elétrica é necessária e usual ao funcionamento de diversas máquinas.

Em V- Outras operações com direito a crédito, a contribuinte explica que:

(a) seu processo produtivo compõe a plantação e cultivo de florestas até a extração, colheita, transporte e industrialização no parque fabril, bem como a colocação dos produtos prontos para embarque nos portos brasileiros. Assim sendo, a contribuinte alega que não é possível industrializar matérias-primas sem o transporte das mesmas e, portanto, os combustíveis consumidos devem sim gerar créditos da não-cumulatividade. A contribuinte argumenta que as parafinas são utilizadas nas caldeiras como insumos, porém quando de sua aquisição não foram incluídos na base de cálculo dos créditos e, portanto, não podem ser glosadas. Além disso, defende que não existe processo produtivo se não houver pessoas envolvidas e são estas pessoas que são transportadas pelos ônibus da empresa, assim alega a contribuinte que devem ser mantidos os créditos dos combustíveis utilizados nos ônibus que transportam o pessoal, por se enquadrarem como custos de produção;

(b) se a legislação regulada pelo Ministério do Trabalho e Emprego determina que cada colaborador utilize Equipamentos de Proteção Individual - EPI, às expensas do empregador, e tais EPI são consumidos no processo produtivo (somente o colaborador que trabalha em máquinas os utilizam), então, devem ser considerados insumos;

(c) os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas classificam-se como serviços de transporte que geram direito a crédito da não-cumulatividade. A contribuinte alega que todos foram utilizados para o transporte de matérias-primas e/ou produtos intermediários. De outro lado, reconhece a contribuinte que alguns conhecimentos não apresentam todas as informações o que dificulta a análise, porém entende que "esses conhecimentos podem evidenciar sua caracterização precisa pelos remetentes das mercadorias", tendo em vista o grande número de notas dos mesmos.

A contribuinte contesta o fundamento da autoridade fiscal de que diversos conhecimentos de transporte não podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade porque os produtos transportados não são considerados insumos. Explica que os conhecimentos de transporte n.º 589460-938677-116229-90254-136209 e 119197 foram utilizados para transportar correias transportadoras, as quais são consideradas insumo no processo produtivo.

No que se refere ao conhecimento de transporte n.º 38, a contribuinte afirma que se refere a serviço de transporte de matérias-primas adquiridas de florestas de terceiros e, portanto, deve ser considerado na base de cálculo dos créditos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13984.001197/2007-02

No último tópico das contestações - VI - Participação percentual das receitas de exportação, a contribuinte afirma que traz aos autos cópia do comprovante de exportação da Nota Fiscal nº 040846, de 13 de abril de 2006, no valor de R\$ 67.447,80. Desta forma, requer o ajuste do percentual de exportação para os percentuais utilizados no Dacon.”

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

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

**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: C O N T R I B U I Ç Ã O PARA o P I S / P A S E P**

Ano-calendário: 2006

**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. IPI A RECUPERAR. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.**

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI a recuperar não compõe a base de cálculo dos créditos das contribuições não-cumulativas. Na falta de provas, deve-se cancelar a glosa promovida sob o fundamento de que o contribuinte incluiu o IPI na base de cálculo dos créditos.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E IFUBRIFIC ANTES. 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. DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. SEM PREVISÃO LEGAL DE CREDITAMENTO.**

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13984.001197/2007-02

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

**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. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

O frete pago pelo adquirente na compra de insumos para produção integra o custo de aquisição, mas somente pode gerar créditos a serem descontados do valor apurado das contribuições não-cumulativas quando efetivamente comprovado por documentação hábil.

**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 a 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.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INCLUSÃO NO MONTANTE DAS RECEITAS DO MERCADO EXTERNO.**

Comprovado nos autos que a mercadoria foi exportada, o valor da operação deve compor o montante da receita bruta de exportação, para fins de apuração, mediante rateio proporcional, da participação percentual das receitas no mercado interno e externo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou os argumentos da manifestação de inconformidade, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno.

É o relatório.

**Voto.**

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.001197/2007-02

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

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

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

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

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

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

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

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

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

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.001197/2007-02

**“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”**

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

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

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos 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 SEQUINTE 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

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.001197/2007-02

detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…) **Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; **Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.496 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.001197/2007-02

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

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.