



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15889.000236/2010-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-013.068 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/11/2005 A 31/12/2005

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO
CONHECIMENTO.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos capítulos referentes a: “Despesas Portuárias”, “Transporte de Produtos acabados –PJ, Despesas com Estadias, DESP. DOC. EXP. PJ”, “Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”; “Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento” e “Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola”. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na fase agrícola. Vencido o Conselheiro Walker Araújo que manteve a glosa referente aos custos com combustíveis utilizados para transporte de trabalhadores.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araújo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green,

Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono PARTE do relatório do Acórdão recorrido:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 3/8 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins do período de novembro e dezembro de 2005, exigindo-se lhe o crédito tributário no valor total de R\$388.056,27.

De acordo com o Termo de Verificação de fls. 9/22, a contribuinte foi submetida a procedimento fiscal para apurar a liquidez e certeza de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.

Primeiramente, a fiscalização salientou que (fls. 15/16):

(...) as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita, adubos e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Portanto, todos créditos relativos às contas das áreas agrícolas, das áreas administrativas (exceto despesas de aluguel e energia elétrica) foram glosados integralmente por não se enquadrarem no conceito de insumos acima exposto.

Listou as glosas nos anexos 1 e 2 do termo, entre as quais se encontram as relativas a:

(...)

Glosou também os créditos das despesas de frete e armazenagem que não fossem relativos às operações de venda, com ônus suportado pela vendedora, bem como das aquisições de produtos pretensamente utilizados no processo produtivo, mas que não se enquadrariam no conceito de insumo.

No tocante ao crédito presumido da agroindústria, as glosas recaíram sobre os valores previstos na Lei nº 10.925/2004, art. 8º, cujo aproveitamento, a partir de 1º/08/2004, teria ficado restrito à dedução, vedada a utilização para compensação e/ou ressarcimento.

Quanto aos valores do crédito no mercado interno, a fiscalização recalculou-os, considerando os percentuais de utilização da cana de açúcar para produção de “mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal”.

Por último, foram glosados os créditos “com depreciação de bens que não pertencem ao processo produtivo, bem como aqueles adquiridos até 30/04/2004.”

Como resultado, apurou-se a falta de recolhimento descrita nos quadros de fl. 20.

O enquadramento legal encontra-se às fls. 5 e 7.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 347/369, na qual discorreu sobre a distinção da não cumulatividade da Cofins em relação à do ICMS e do IPI, transcrevendo doutrina, para concluir pela impossibilidade de equiparação do conceito de insumo do PIS e do IPI, como teria ocorrido na decisão recorrida. Argumentou que, *se as leis que instituíram as contribuições ao PIS e COFINS não definiram o que são "insumos" e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair*

tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem.

Tratou do conceito de insumo, alegando que a Instrução Normativa SRF n.º 404/2004 teria extrapolado sua função ao restringi-lo, defendendo a adoção de um conceito mais amplo. Novamente transcreveu doutrina e jurisprudência.

Refutando as diversas glosas, defendeu que os bens utilizados como insumos tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal. Mencionou o entendimento da Solução de Divergência n.º 12/2007.

O mesmo raciocínio seria aplicável aos combustíveis e lubrificantes adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial. A atividade agroindustrial demanda grande movimentação de máquinas, veículos, matéria-prima, insumos e pessoas, sendo, pois, indispensáveis às suas atividades os gastos com tais produtos. Ademais, *em função da não cumulatividade do tributo, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial.*

No tocante aos serviços utilizados como insumos, todos os itens elencados pela fiscalização estariam diretamente ligados ao processo produtivo. Exemplificou mencionando *a manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.*

Reclamou também da glosa referente aos custos de armazenagem, transporte das mercadorias para fins de exportação e despesas portuárias, que estariam diretamente ligados ao processo produtivo.

Insurgiu-se contra a glosa de serviços adquiridos de pessoa físicas, como o *transporte de resíduos – vinhaça para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar*, os quais gerariam direito ao crédito por se enquadrarem no conceito de insumos.

Quanto aos bens adquiridos para revenda, argumentou que *os bens vendidos para o exterior permitem que o exportador aproveite créditos nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.833, não havendo razões para a glosa do crédito, pois não apurou o fisco que houve lançamento na conta de custo de vendas do mercado interno por simples impossibilidade de saber (...) o que seria exportado e o que seria vendido no mercado nacional.* Aduziu que o crédito pode ser realizado por rateio proporcional e que, *caso tivesse a fiscalização apurado o crédito pelo sistema de rateio, certamente verificaria que o montante do mesmo estava correto e proporcional ao volume exportado.*

Defendeu que o conceito de aluguel de prédio engloba também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual o crédito sobre tais despesas é legítimo, suscitando o Estatuto da Terra, lei n.º 4.504/1964, que define o imóvel rural como *o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial.*

Assim, se a Lei n.º 10.833 limitou-se a mencionar a locação de prédio, sem distinguir entre rústico ou urbano, o arrendamento agrícola – equivalente a aluguel de prédio rústico – gera direito a crédito.

Sobre benfeitoria em imóveis, discordou da glosa relativa *a materiais utilizados em acabamentos de uso da empresa, trabalhos de alvenaria, na colocação de caixilhos/portas e outros materiais de construção*, para os quais existe previsão de crédito no art. 3º, VII da Lei n.º 10.637/2002.

Reiterou os argumentos sobre bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e concluiu requerendo o cancelamento do auto de infração.

A 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão n.º 14-53.374, de 28 de agosto de 2014, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos 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 incluídos no ativo imobilizado.

Impugnação Improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- O conceito de insumo, para fins de PIS e COFINS, não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI, sendo que, para fins de apropriação de créditos das referidas contribuições, **não é necessário** haver o desgaste físico do bem, mas a relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo;
- Os bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria também devem ser considerados como insumo para fins de PIS e COFINS, pois o art. 3º das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 fazem referência ao termo "produção". Ademais, o laudo técnico apresentado comprova a UNIDADE do processo produtivo da RECORRENTE;
- Os dispêndios com manutenção de equipamentos gerais, reformas de pneus e os insumos indiretos em geral apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo, **tal como comprovado pelo laudo em anexo**, devendo, portanto, serem passíveis de apropriação de créditos;
- Os dispêndios com combustíveis, lubrificantes e graxa podem ensejar os créditos pleiteados, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool, inserindo-se no critério de insumos;
- Os dispêndios com armazenagem, frete de produtos entre estabelecimentos da empresa e demais despesas incorridas nas operações de venda apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devendo, portanto, serem passíveis de apropriação de créditos;
- A depreciação de máquinas, equipamentos e veículos utilizados tanto na fase agrícola quanto nas demais áreas da atividade produtiva da RECORRENTE ensejam a apuração de créditos de PIS e COFINS, conforme decisões do CARF no sentido de que a produção não se restringe à fase industrial da agroindústria;
- Não devem ser mantidas as glosas efetuadas em relação aos créditos presumidos decorrentes de despesas incorridas com bens e serviços adquiridos de pessoas físicas pois as Leis n.º 12.058/2009 e n.º 12.350/2010 autorizam expressamente a compensação do saldo de crédito presumido apurado nos termos

O processo foi sorteado a este relator na forma regimental.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, passo a análise por capítulo.

Na impugnação surge a lide. Pelo princípio da congruência, é neste momento que se delimita a matéria a ser discutida, a controvérsia sobre os fatos.

Controvérsia é choque de razões, alegações ou fundamentos divergentes, que se excluem, de modo que a aceitação de uma delas é negação da oposta ou vice-versa (Carnelutti). Se a afirmação de determinado fato não é contestada por uma afirmação oposta, colidente com ela, não há controvérsia.

Segundo Dinamarco:

A controvérsia gera a questão, definida como dúvida sobre um ponto, ou como ponto controvertido. Se não há controvérsia, o ponto (fundamento da demanda ou da defesa) permanece sempre como ponto, sem erigir em questão. E mero ponto, na técnica do processo civil, em princípio independe de prova.

Como já dito, no processo administrativo fiscal, na impugnação o sujeito passivo tem o ônus de criar a controvérsia, sob pena de deixar incontroversa a sua versão quanto aos fatos.

Pela exegese do art. 16 e 17 do Decreto 70.235/72, a impugnação mencionará os motivos de direito e de fato em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Toda matéria que não constar da impugnação será considerada não contestada, tornando-se definitiva na esfera administrativa.

Partindo dessa premissa, passo aos capítulos recursais.

Bens e serviços utilizados como insumos.

Na impugnação, a recorrente se insurge contra as glosas dos bens e serviços que entende serem utilizados como insumos da seguinte forma:

Bens utilizados como insumos

Não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos. Tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal.

O mesmo se diga com relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial.

Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados.

Sem mencionar o transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização.

Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar.

Sem o plantio correto e tratos culturais constantes é lógico e consentâneo que a defendente não produziria a cana-de-açúcar, único insumo por ela utilizado para a industrialização do açúcar e do álcool, conseqüentemente nada terá ela para exportar.

Nessas condições, entende a autuada que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da defendente.

Nem se alegue que os combustíveis indispensáveis à atividade da defendente não integram o produto final e, portanto, não gerariam direito a crédito. Consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo.

Vê-se, portanto, que em função da não cumulatividade do tributo, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial, e não exclusivamente para aqueles predominantes

Serviços utilizados como insumos

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Registre-se, por exemplo, que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

Além disso, a impugnante também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados a **armazenagem** de álcool e açúcar, ao **transporte** das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias. Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**. Por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

São serviços essenciais utilizados como insumos, sem os quais a exportação jamais poderia ser imaginada e concretizada, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS.

No recurso voluntário, a recorrente buscou identificar alguns dos bens e serviços que entende serem essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo. Utilizou como prova laudo aduzido aos autos na interposição do recurso voluntário.

Preliminarmente, quanto ao laudo apresentado na interposição do recurso voluntário, entendo que não pode servir de prova, pois foi apresentado após o momento processual previsto em lei.

Mesmo após ser intimado para descrever o processo produtivo da empresa, o sujeito passivo não se propôs a apresentar um descritivo de suas operações. Na impugnação, também, não foi apresentado nenhum documento que identificasse o processo produtivo e a essencialidade/relevância dos bens e serviços que poderiam gerar crédito.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

É preciso pontuar que nos processos de auto de infração oriundos de procedimento de pedido de ressarcimento, quem definirá o ônus da prova é o pedido de ressarcimento e não o auto de infração.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade - a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno

denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco defende que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A Constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Por fim, a recorrente alega que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais.

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Outro ponto a ser destacado diz respeito a falta de dialeticidade da impugnação. Analisando a peça, resta evidente que foi lacônica e genérica. Não foi contestada cada glosa efetuada pela Fiscalização com base na relevância e essencialidade no seu processo produtivo.

O único item que constou da impugnação e do recurso voluntário foi a glosa das despesas com combustíveis. Por esse fato, deste capítulo, apenas as glosas com combustíveis terá seu mérito analisado em momento oportuno.

Os capítulos referentes a: **Despesas com Fretes; Armazenamento; Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado; Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento** e **“Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola”**, não foram objeto da impugnação. Surgiram, apenas, no recurso voluntário. Sendo assim, pelas razões já expostas, não devem ser conhecidos.

Quanto às reversões das glosas referentes aos custos com combustíveis, essa matéria constou da impugnação, de forma que conheço e passo ao mérito.

MÉRITO

Insumos. Conceito.

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo n.º 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

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. 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. 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 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

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

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

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

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

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

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

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

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

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

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, 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.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com

pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **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; 2. **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.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A recorrente efetua a atividade de plantio de cana-de-açúcar e transformação desta em álcool e açúcar. Tendo por base essa atividade, passa-se a análise da participação no processo produtivo de cada insumo reclamado pela recorrente.

Combustíveis.

A decisão recorrida manteve a glosa das despesas com combustível pelos seguintes fundamentos:

Sobre os combustíveis e lubrificantes, também não foi especificado em que medida eles participam do processo de fabricação de seu produto final, o açúcar e o álcool.

Pelas alegações da interessada, ficou subentendido que ela pretendeu creditar-se de todo o gasto com combustível, inclusive daquele utilizado em sua atividade agrícola (cultivo da cana), movimentação de pessoas, bens e outros, que não a movimentação de máquinas utilizadas na fabricação do produto final. Assim, por não se constituírem em insumos, tais gastos com combustíveis e lubrificantes não geram direito a crédito..

Inicialmente pontuo que o processo produtivo de uma agroindústria ultrapassa a fase ocorrida no parque fabril, nos casos em que o sujeito passivo produz seu insumo ao invés de adquiri-lo no mercado. Entendo que os custos com a produção de seu insumo podem ser essenciais ao processo produtivo, desde que provados nos autos. Em outras linhas, aceito a teoria do insumo do insumo. Que seria exatamente a possibilidade de aproveitamento dos custos com os insumos que servirão de insumos para o produto final.

Como parto da premissa de que o processo produtivo da recorrente abrange a fase agrícola de plantação de cana-de-açúcar, entendo que os custos com combustíveis utilizados naquela fase geram direito ao crédito.

Faço apenas a ressalva de que o combustível utilizado para transporte de mão-de-obra que dará direito ao crédito é apenas aquele utilizado para locomover os funcionários dentro das zonas agrícolas e fabril da interessada.

Com a ressalva feita, reverto as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na zona agrícola.

Conclusão

Diante de todo exposto, não conheço dos capítulos referentes a “**Despesas com Fretes**”; “**Armazenamento**”; “**Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**”; “**Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento**” e “**Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola**”. Na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na fase agrícola.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho