



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720892/2017-23
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-002.057 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de abril de 2019
Assunto PIS COFINS Insumos
Recorrente FURNAS-CENTRAIS ELÉTRICAS S.A
Recorrida 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.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **11-59.905**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife, que assim relatou o feito:

Trata-se da Impugnação de fls. 2127/2137, oposta aos Autos de Infração da Cofins e do PIS não cumulativos de fls. 561/574, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício de 75%. Os montantes lançados são os seguintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Contribuição 2.125.048,49 Juros 1.098.666,92 Multa 1.593.786,34 Valor do Crédito Apurado 4.817.501,75 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL Contribuição 9.788.102,06 Juros 5.060.526,46 Multa 7.341.076,52 Valor do Crédito Apurado 22.189.705,04 TOTAL Crédito tributário do processo em R\$ 27.007.206,79 Os dois lançamentos devem-se a créditos descontados indevidamente na apuração das Contribuições. Conforme o Termo de Verificação de fls. 527/555, que integra os dois lançamentos, diante da análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, em conjunto com as Declarações DCTF, Dacon e DARF constantes dos sistemas da Receita Federal, a contribuinte aplicou de forma inapropriada a legislação tributária então em vigor, incorrendo em dois erros:

*- **Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos**, item em que a fiscalização, levando em conta as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com alterações, a interpretação restritiva prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional, diversas Soluções de Consulta das Regiões Fiscais, a Solução de Divergência Cosit nº 43, de 07/11/2008, e os Acórdãos DRJ nºs 14-33.056, de 28/03/2011, e 06-47.233, de 28/05/2014, desconsiderou em sua apuração dos créditos da não cumulatividade as despesas com bens e serviços lançadas pela contribuinte nas seguintes rubricas contábeis:*

*Conta Descrição Conta Contábil e bens **4111001001 Materiais**: materiais diversos, tais como: partes e peças automotivas (pneus, baterias, filtros, limpadores de parabrisa, silenciosos, rolamentos, lanternas, óleos lubrificantes, parafusos etc.), materiais de construção (tintas, tubos, conexões, cimento, cerâmicas, telhas, vigas etc.), itens de higiene e limpeza, alimentos, entre outros;*

4111002001 Materiais - Combustível e Lubrificantes;

4111003001 Materiais - Médico Hospitalar;

4111004001 Materiais - Administrativo e de Expediente;

***4111006001 Materiais – Informática**: materiais de informática diversos, tais como: cartuchos, teclados, cilindros, pen drives, cabeças de impressão, processadores etc;*

4111007001 Materiais - Segurança e Saúde no Trabalho;

***4121001001 Serviço de Terceiros - Mão de Obra Contratada**: contratação de mão de obra terceirizada para execução de serviços auxiliares, tais como: teleatendimento, apoio, recepção, portaria, zeladoria e copeiragem;*

4121002001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. de Edificações: serviços de manutenção predial, conservação e limpeza predial, desinsetização e desratização;

4121006001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outras Instal. Benf.: serviços de manutenção e conservação de áreas verdes (gramados, jardins etc.), reparo e aterramento de cercas, limpeza e conservação de áreas externas, recuperação de áreas degradadas e serviços afins.

4121007001 Serviço de Terceiros - Manut. Conserv. Outros Equipamentos: serviços de manutenção de equipamentos de elevação e movimentação de cargas, manutenção de computadores de grande porte, manutenção de equipamentos reprográficos, manutenção de equipamentos diversos e ferramentas auxiliares, calibração de instrumentos e equipamentos e demais serviços afins;

4121025001 Serviço de Terceiros - Serviços Diversos: serviços diversos de pequeno vulto, dentre os quais citamos: confecção de carimbos, chaveiro, lavanderia, pedágio, estacionamento, vidraçaria, transporte, despachante etc;

4121027001 Serviço de Terceiros – Comunicação: serviços de telefonia fixa, móvel e de dados;

- **Creditamento Extemporâneo de PIS/Cofins**, não admitido pela fiscalização, que mencionou os §§ 3º e 4º dos art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, 5 (cinco) Soluções de Consulta das 9ª e 10ª Regiões Fiscais e explicou:

Por meio do item 09 do **Termo de Intimação Fiscal Nº 02**, datado de 19/09/2016, intimou-se a contribuinte, a esclarecer e justificar a diferença constatada entre a base de cálculo utilizada na apuração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, relativos à competência de **jun/2012**, conforme planilhas de apuração dessas contribuições por ela apresentadas, referentes à rubrica **“4112001001/4112005001 - Combustível Convencional - Período a partir de Jan/05”**, no valor de **R\$ 59.976.536,73**, e o total escriturado nas respectivas contas contábeis utilizadas para tal fim, obtidas da Escrituração Contábil Digital – ECD, no valor de **R\$ 15.833.944,19**.

Em sua resposta, datada de 21/10/2016, a contribuinte apresentou a seguinte justificativa:

“Esclarecemos que o valor de R\$ 15.833.944,19 refere-se ao movimento das rubricas de combustível, em junho/2012. Constatado o não aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de gás e combustível convencional do período de janeiro a junho de 2012, a Empresa, com base no previsto no § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e § 4º do art. 3º da Lei 10.637/2002, o fez, de forma extemporânea, em junho 2012. Detalhamos a composição dos créditos, através da planilha objeto do DOC_9_CREDITOS_PIS_COFINS_COMBUSTIVEL.”

(grifei)

Em que pese a contribuinte ter dado suas justificativas para apuração extemporânea de créditos em Dacon de período de apuração distinto ao das compras, convém esclarecer que a Receita Federal já se manifestou inúmeras vezes no sentido de que a apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, relativos aos períodos com os créditos alterados, em especial as DCTF e os Dacon.

De acordo com essas manifestações oficiais da RFB, a contribuinte não pode simplesmente efetuar o registro de novos créditos no seu Dacon atual, devendo apresentar Dacon retificador para todos os períodos em que se observarem as incorreções, trazendo e demonstrando os efeitos dessas retificações até o presente, e, se for o caso, apresentar DCTF retificadora para todos os períodos.

Este posicionamento da RFB se baseava, à época de ocorrência dos fatos geradores, no artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.105, de 05 de março de 2010...

Na Impugnação, tempestiva (fl. 2208), a contribuinte contesta os dois itens, afirmando em relação ao primeiro que “os bens e serviços desconsiderados pela fiscalização se consubstanciam como insumos aptos a serem computados para fins de cálculo do crédito das contribuições em comento”, e ao segundo, que “nem a Lei, nem o regulamento específico, vedam a apropriação, em momento posterior, de crédito que poderia ter sido aproveitado em períodos anteriores, não estando, do mesmo modo, o aproveitamento do crédito condicionado à retificação dos controles fiscais ou contábeis do mês do surgimento do crédito”. Argui que conforme as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, o conceito de insumo é “aberto”, “pode abarcar diversas significações”. Refere-se à doutrina de Aliomar Baleeiro e Edmar Oliveira Andrade Filho sobre insumo, e considera:

Mesmo que não se utilize, para fins de tributação, o conceito mais abrangente de insumo explicitado acima que parece, sem sombra de dúvidas, mais adequado à finalidade da sistemática da não cumulatividade, tem-se, por certo e indiscutível, que devem ser considerados como insumos os bens e serviços adquiridos para a aplicação na atividade fim da Empresa.

Feitas estas considerações, cumpre destacar, por absolutamente oportuno, que da análise das notas fiscais das aquisições desconsideradas pela fiscalização, constatou-se tratarem-se de bens e serviços destinados às Diretorias de Engenharia, Meio Ambiente, Projeto e Implantação de Empreendimentos (DE) e de Operação e Manutenção (DO), no âmbito das Usinas Hidrelétricas, relacionando-se, assim, à atividade de geração de energia que, por óbvio, se consubstancia como atividade fim da empresa.

Ocorre que, está-se falando não de dezenas, mas de centenas de notas fiscais referentes ao ano 2012, razão pela qual até o presente momento, no curto espaço de tempo entre a ciência e o término do prazo para a interposição da Impugnação, só foi possível relacionar, para fins de comprovação, os documentos fiscais relativos ao mês de junho de 2012 (documento em anexo).

Tendo em vista que a Impugnante tem efetivamente o direito de crédito, vez que decorrentes de insumos adquiridos para a atividade de geração de energia, e detém meios de comprovar, pugna pela apresentação posterior das notas fiscais referentes ao período de julho a novembro de 2012.

Ao defender a apresentação posterior das notas fiscais, menciona o Acórdão do CARF nº 9101-002.781, de 2017, “flexibilizando a aplicação da regra prevista no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, e fazendo prevalecer os princípios da verdade material e da formalidade moderada tão caros ao processo administrativo tributário”. Quanto aos créditos extemporâneos, defende que o procedimento adotado pela contribuinte “não está eivado de qualquer irregularidade, sendo reconhecidamente válido”, inclusive pelo CARF, e que “Desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com a possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser assegurado, independentemente de qualquer retificação de obrigações acessórias do período do surgimento deste crédito.”

Considera que a exigência de retificações do Dacon e DCTF “extrapola não só o comando das Leis, como também aos próprios atos normativos da Receita Federal do Brasil, como a Instrução Normativa RFB Nº 1.105/2010, vez que estes somente tratam do procedimento e efeitos de declaração retificadora, não existindo qualquer determinação para que seja efetuada a retificação de declarações como condição para registro de crédito extemporâneo”. Destaca que “a legislação permite o aproveitamento extemporâneo, desde que, como visto acima, sem qualquer atualização monetária. Por outro lado, se o contribuinte quiser apropriar o crédito no mês em que foi gerado, aí sim nasce a necessidade de retificação do Dacon e da DCTF, vez que neste cenário estarão presentes atualizações e ajustes que precisam ser levadas ao conhecimento do Fisco.”

Para a contribuinte, o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e Cofins pode ser feito de duas maneiras distintas:

“I) no próprio mês em que o crédito foi gerado, retificando os Dacons do período e dos subsequentes, assim como a DCTF, para, então, compensar, através de DCOMP, o valor recolhido a maior devidamente atualizado; ou II. aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo no Dacon, sem qualquer retificação de declarações passadas, mas aproveitando-o pelo seu valor nominal, sem atualização.

Na linha do defende, menciona o Acórdão nº 3403-002.420, julgado pelo CARF em 2013 e relativo a julgamento de recurso voluntário interposto pela contribuinte, transcrevendo ementa e voto do Relator.

Também argumenta que a fiscalização, ao não considerar válida a forma de aproveitamento do crédito extemporâneo, “ele nunca poderia ser totalmente glosado pelo mero descumprimento de obrigação acessória, vez que tal descumprimento acarreta, pela legislação de regência, apenas à aplicação de multa”, amparando-se neste ponto no art. 113, § 2º do CTN e finalizando o tópico afirmando:

Deste modo, eventual inobservância destas obrigações acessórias não enseja a glosa de créditos, mas sim a aplicação das multas fixadas na (Lei) nº 10.426/02, com as alterações posteriores. Estas sanções, portanto, são as únicas consequências do eventual não cumprimento adequado das normas que regulam as obrigações acessórias em comento.

Ao final requer sejam acolhidas suas razões de defesa para:

- a) acatar os argumentos apresentados quanto a todos os pontos contestados pela Defesa, reconhecendo a improcedência dos lançamentos de ofício e a extinção dos respectivos créditos tributários;*
- b) ainda que se entenda que a impugnante deixou de cumprir alguma obrigação acessória, que se imponha apenas, e tão somente, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, e não se desconsidere os créditos a que ela tem direito, por configurar frontal e abusiva ofensa aos direitos do contribuinte;*
- c) em nome dos princípios da verdade material e da formalidade moderada, sejam recebidos, em momento posterior à Impugnação, os documentos fiscais relativos ao período de julho a novembro de 2012 que estão sendo colecionados pela Impugnante.*

Protesta, também pela realização das diligências e produção de todos os meios de prova admitidos em direito que se façam necessários à formação da convicção dos Eméritos Julgadores.

Destaque-se, por fim, que a Impugnante é uma empresa que integra o Sistema ELETROBRAS, cujo controle acionário pertence à própria União e cujos procedimentos contábeis e fiscais se pautam pelo rigoroso cumprimento das leis.

É o relatório.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria prima, o produto intermediário, 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Não geram créditos de PIS e Cofins as despesas com materiais como partes e peças automotivas, materiais de construção, itens de higiene e limpeza e alimentos; combustíveis e lubrificantes; materiais médico-hospitalares; materiais administrativo e de expediente; materiais de

informática; materiais de segurança e saúde no trabalho; mão de obra contratada; serviços de manutenção e conservação de edificações; serviços de manutenção e conservação; serviços diversos pulverizados nas diversas áreas da empresa; e serviço de comunicação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACON CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento dos créditos do PIS e Cofins não cumulativos pressupõe apuração e registro mês a mês no Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais-Dacon, sendo necessário inicialmente reduzi-los dos débitos e, havendo saldo remanescente compensá-los sucessivamente nos meses subseqüentes, até o final do trimestre, quando então poderá ser solicitado ressarcimento ou compensação, de modo que não se admite o aproveitamento extemporâneo da soma de créditos pertencentes a vários meses agrupados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria prima, o produto intermediário, 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Não geram créditos de PIS e Cofins as despesas com materiais como partes e peças automotivas, materiais de construção, itens de higiene e limpeza e alimentos; combustíveis e lubrificantes; materiais médico-hospitalares; materiais administrativo e de expediente; materiais de informática; materiais de segurança e saúde no trabalho; mão de obra contratada; serviços de manutenção e conservação de edificações; serviços de manutenção e conservação; serviços diversos pulverizados nas diversas áreas da empresa; e serviço de comunicação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACON CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento dos créditos do PIS e Cofins não cumulativos pressupõe apuração e registro mês a mês no Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais-Dacon, sendo necessário inicialmente reduzi-los dos débitos e, havendo saldo remanescente compensá-los sucessivamente nos meses subseqüentes, até o final do trimestre, quando então poderá ser solicitado ressarcimento ou compensação, de modo que não se admite o aproveitamento

extemporâneo da soma de créditos pertencentes a vários meses agrupados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 DOCUMENTOS EM PODER DO CONTRIBUINTE. PEDIDO PARA JUNTADA DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de notas fiscais em poder do contribuinte, sob a justificativa de ser grande a quantidade de documentos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

O Recurso é próprio e tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica pelo relato dos fatos, o presente feito tem essencialmente dois aspectos a serem examinados: (i) o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos e (ii) a possibilidade de apropriação extemporânea de tais créditos.

Em primeiro exame do feito, manifestei posicionamento pelo qual não merece provimento o recurso do contribuinte que deixa de demonstrar e comprovar a natureza dos bens adquiridos como insumo para fins de creditamento na sistemática não cumulativa.

Não obstante, em sessão de julgamento, foi trazido a conhecimento desta Turma a prolação da Resolução nº 3302-000.951, de 30 de janeiro de 2009, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, de relatoria do Conselheiro Corinto Oliveira Machado, em processo do mesmo contribuinte, que, embora relativo a período distinto, aborda a mesma matéria do presente, além dos mesmos argumentos de defesa.

Desse modo – com a ressalva do entendimento preliminar - por entender ser medida de segurança jurídica e economia processual, adoto como fundamentos e resultado deste julgamento exatamente o teor da citada Resolução nº 3302-000.951

Sem embargo, quando se adentra no mérito da matéria referente à infração "Créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições", ao meu ver, não se tem como bem solucionar a lide nas condições em que se encontra o processo. Explico. As premissas usadas pela auditoriafiscal para efetuar as glosas dos créditos ficaram anacrônicas, especialmente depois que o STJ julgou a matéria em sede de recurso repetitivo. Por outro giro, a forma pela qual a recorrente se utilizou dos créditos das contribuições não cumulativas também não se coaduna com o formato preconizado por este CARF, que obedece obrigatoriamente a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 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, considerandose a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Devese, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poderseia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observase que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerandoos, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsicamente relacionadas ao exercício de sua atividade fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade fim.

(...)

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. Buscase uma eliminação hipotética, suprimindose 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.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiuse uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinouse, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltandose as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a unidade de origem do lançamento **proceda a nova análise** detalhada dos históricos dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas constantes do item VI.1 Do Creditamento Indevido de Despesas de Bens e Serviços como Insumos do Termo de verificação fiscal, e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, **pronuncie, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância** estabelecidos anteriormente.

Após, dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para apresentação de manifestação da recorrente, no tocante às conclusões da diligência

proposta. Ao fim do prazo, com ou sem manifestação, devolvase o processo a este Conselho para a conclusão do julgamento.

Por todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem do lançamento proceda a nova análise detalhada dos históricos dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas a título de bens e serviços adquiridos como Insumos, e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, pronuncie, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos anteriormente.

Após, dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para apresentação de manifestação da recorrente, no tocante às conclusões da diligência proposta. Ao fim do prazo, com ou sem manifestação, devolvase o processo a este Conselho para a conclusão do julgamento.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário