



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720975/2013-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.760 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2023
Recorrente TUPY S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2019

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP. 1.221.170.STJ.

O conceito de insumo, instituído disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento firmado no Resp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de realização de diligência para exame do laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas recém-juntado; e no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, mantendo somente as glosas relativas aos créditos extemporâneos e ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou por reverter a glosa referente ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à rejeição da diligência, o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior – Relator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-013.760 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.720975/2013-17

Relatório

Por bem esclarecer os fatos e o direito discutido no presente processo administrativo, me utilizo do relatório constante à Resolução nº 3302-000.757, a saber:

Trata-se de Autos de Infração para constituição de crédito tributário de PIS/Pasep Não-Cumulativo e Cofins Não

Cumulativa, relativo ao período de janeiro de 2008 a setembro de 2008, decorrentes da glosa de créditos sobre pallets e engradados utilizados para transporte, consumo de água para resfriamento, lavagem e funcionamento de equipamento, EPI, serviços de telefonia, peças de reposição de empilhadeiras e veículos de transporte interno de insumos, produtos semiacabados e acabados, materiais de laboratório e tratamento de efluentes, uniforme e ferramentas de uso pessoal, manutenção da instalação predial industrial, material de limpeza (álcool etílico), caixas de cervejas, alimentação, componentes de computadores, materiais prediais, material de escritório, óculos, ferramentas de uso pessoal, transportes diversos, material para a frota de veículos, material classificado como ativo permanente, material para bicicleta, mobiliário, cadeado, suprimentos de informática, água potável, material de medicação, manutenção de jardim, materiais de laboratório, vassoura,

materiais elétricos e eletrônicos e glosas sobre serviços utilizados como insumos, tais como troféu, refrigeração, serviços psicológicos, calibração de balança, desentupimento, concreto, serviço de limpeza, coleta de lixo/resíduos, "motoboy", consultas oftalmológicas, laboratório médico, mão de obra especializada, outros laboratórios, manutenção de informática, manutenção de rádios, manutenção de equipamentos em geral não vinculados à produção, transporte executivo de pessoas, outros fretes sem direito a crédito, consultoria, serviços de saúde, curso de operador de empilhadeira, SESI _ serviço social da indústria, curso de inglês e outros. Além disso, pleiteou créditos extemporâneos, bem como estoques extemporâneos de abertura, energia elétrica extemporânea, aquisição de sucatas.

Em impugnação, a recorrente alegou decadência para fatos geradores ocorridos anteriormente a 06/05/2008, por aplicação do prazo previsto no artigo 150, §4º do CTN; a inaplicabilidade da multa de ofício em razão de que os valores já constavam do Dacon; a nulidade da autuação por descrição genérica das infrações sem exame pormenorizado dos fatos; ataca o conceito de insumo adotado pela RFB, defendendo, por outro lado, o conceito calcado na essencialidade ao processo produtivo; o direito aos créditos de energia elétrica a todos por extemporâneos, o direito ao crédito presumido de estoque de abertura; das sucatas adquiridas; por fim, pediu a realização de perícia para constatação da utilização dos diversos produtos e serviços em seu processo produtivo.

Apreciando a impugnação apresentada, a DRJ converteu o julgamento para que a autoridade fiscal analisasse a extensa documentação juntada em impugnação, bem como consolidar as glosas por natureza.

Em cumprimento da diligência, a fiscalização elaborou relatório, enumerando os contratos relativos aos serviços mantidos em glosa, os contratos cujos serviços foram aceitos como base para creditamento, os bens decorrentes de compras diretas cujas glosas foram mantidas e cujas glosas foram revistas, as aquisições de materiais que foram aceitas e as mantidas em glosa, de modo que as glosas mantidas foram resumidas na planilha "RESUMOS DAS GLOSAS EFETUADAS", efls. 9169 (arquivo não paginável).

Manifestando sobre o resultado da diligência, a recorrente reiterou o conceito de insumo defendido na impugnação, enumerando os bens e serviços que entendeu essenciais e necessários ao processo produtivo. Por sua vez, a DRJ proferiu o Acórdão nº 0369.942, julgando a impugnação

parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Anocalendário: 2008 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado. Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços. NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. COMPROVAÇÃO. Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. Nos exatos termos do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional CTN. Por outro lado, na ausência de pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do mesmo CTN. PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA. Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte. Por ter exonerado crédito tributário superior ao limite estabelecido na Portaria MF nº 3/2008, o colegiado a quo recorreu de ofício. Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando o conceito de insumo defendido na impugnação e enumerando os bens e serviços que entendeu essenciais e necessários ao processo produtivo, bem como reiterando o crédito sobre energia elétrica tida por extemporânea, crédito presumido de estoque de abertura. Após a proclamação da decisão proferida pelo STJ sobre o conceito de insumos no REsp nº 1.221.170/RS, a recorrente pugnou pela realização de diligência para juntada de laudo técnico solicitado nos processos 19679.010892/200525 e 12585.000018/200911, no qual será descrito detalhadamente o processo produtivo.

A diligência foi proposta nos seguintes termos:

A partir das premissas acima mencionadas e tendo em vista já ter sido requerida a realização de diligência para detalhamento do processo produtivo, proponho a realização de diligência para que a recorrente identifique a utilização dos produtos/serviços, objetos das seguintes glosas efetuadas, nas atividades da empresa, detalhando sua natureza e local de aplicação ou consumo, forma de escrituração contábil, anexando o plano de contas e exemplos de lançamentos, para cada tipo de descrição e documentação comprobatória, como notas fiscais (amostragens), contratos e outros que entender necessários: - Transporte de containers e transporte de carga; Softwares; Serviços de lubrificação

e limpeza de máquinas fornecidos por Andrita Manutenção; - Transporte de água por Rodoagua Transportes Ltda; Peças de reposição de equipamentos fornecidos por Andritz Separation Indústria e Comércio de Equipamentos de Filtração Ltda. A recorrente deverá ainda efetuar a discriminação dos fretes utilizados para transporte de insumos, de produtos semielaborados e de produtos acabados. Caberá a fiscalização a certificação da veracidade das informações prestadas, devendo elaborar relatório final com as considerações que julgar cabíveis, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre seu resultado, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

O relatório retornou com as seguintes considerações:

A análise foi feita com base nos dados fornecidos pelo contribuinte na presente diligência (folhas 9330 a 9744) e nas informações dos Despachos Decisórios / Acórdãos anteriores, principalmente nas planilhas anexadas em novembro de 2015 às folhas 9163 a 9166 e 9169 (arquivos não pagináveis). Resumidamente os procedimentos foram os seguintes: confronto das informações apresentadas pelo contribuinte em resposta à intimação 0078/2019 com as planilhas de glosas anexadas às folhas 9163 a 9165 (arquivos não pagináveis), levando-se em conta o solicitado na resolução 3302-000.757. Foram aproveitadas as planilhas de glosas anteriores, criando-se novas colunas, devidamente identificadas, onde consta o resultado da análise. As glosas referem-se ao solicitado na resolução em confronto com as informações apresentadas pelo contribuinte. As glosas não objeto da presente resolução não foram analisadas. As planilhas (aproveitadas da análise anterior) resultantes estão às folhas 9745 a 9747 (arquivos não pagináveis): - 2-COMPRAS DIRETAS - GLOSAS ANALÍTICAS MENSAIS - resolução nº 3302-000.757; - 4-SERVIÇOS - GLOSAS ANALÍTICAS MENSAIS - resolução nº 3302-000.757; - 1 RESUMOS DAS GLOSAS EFETUADAS - resolução nº 3302-000.757. O conceito de insumos aplicado às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) sofreu alterações com o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR. A análise foi baseada nessa decisão e nos termos delimitados pela Nota Explicativa da PGFN SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Com base nesses entendimentos os valores referentes aos itens abaixo foram considerados aptos de creditamento: - Serviços de lubrificação e limpeza de máquinas fornecidos por Andrita Manutenção; - Transporte de água por Rodoagua Transportes Ltda; - Peças de reposição de equipamentos fornecidos por Andritz Separation Indústria e Comércio de Equipamentos de Filtração Ltda.

Em relação aos demais itens constantes da resolução, e justificados/atendidos pelo contribuinte, foram mantidas glosas referentes a diversos itens relacionados a fretes e serviços, tais como: transporte/movimentação de equipamentos, frete entre filiais, despesas na importação, locação de caixas para armazenagem de sucata, aluguel de caminhões, movimentações internas, transporte de resíduos, transporte de container, licenças de software, não associados à produção ou voltados à área comercial, entre outros. A planilha “GLOSAS RESOLUÇÃO 3302-000.757 – PROCESSO” à folha 9748 (arquivo não paginável) detalha tais glosas.

O recorrente manifestou sobre a diligência, afirmando, em síntese:

Entretanto, não foram reconhecidos os créditos relativos ao transporte/movimentação de equipamentos, frete entre filiais, despesas na importação, locação de caixas para armazenagem de sucata, aluguel de caminhões, movimentações internas, transporte de resíduos, transporte de container e licenças de software.

E, em relação a tais pontos de glosa, colaciona ainda a recorrente jurisprudência administrativa sobre o tema.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Da proposta de diligência

O recorrente colaciona aos autos parecer técnico, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, para descrição detalhada de seu processo produtivo, correlacionando cada um dos bens e serviços para análise do enquadramento ao conceito de insumo, em momento posterior à manifestação de inconformidade e recurso voluntário.

Em que pese a expressa disposição do momento da produção de provas pelo contribuinte, nos casos de pedido de ressarcimento, restituição e compensação, nos ditames do artigo 16, do Decreto 70.235/1972, com supedâneo no parágrafo 4º do mesmo artigo, entendo que o laudo apresentado tem o condão de demonstrar o pleito, em conjunto com as outras provas apresentadas no decorrer do processo administrativo fiscal.

E, portanto, voto por converter o presente julgamento em diligência, para que seja confeccionado relatório sobre onexo causal dos insumos pleiteados ao laudo acostado, sob a guarida do conceito de insumo, esposado pelo Resp 1.221.170.

Do mérito

Se vencida na proposta de diligência, quanto ao mérito, cinge-se a controvérsia no reconhecimento do direito creditório do recorrente, nos termos do conceito de insumo, do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833, especificamente sobre transporte/movimentação de equipamentos, frete entre filiais, despesas na importação, locação de caixas para armazenagem de sucata, aluguel de caminhões, movimentações internas, transporte de resíduos, transporte de container e licenças de software.

Pois bem, tratarei em partes, após tecer algumas considerações sobre a não-cumulatividade das contribuições e o desenvolvimento da jurisprudência sobre o conceito de insumo.

Das controvérsias do conceito de insumo para crédito das contribuições

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa de quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bens e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.¹

Nesse contexto, será analisado no presente tópico o desenvolvimento da jurisprudência administrativa no CARF, bem como a jurisprudência judicial sobre o tema, de modo a demonstrar a subjetividade da análise do alcance dado pela norma.

Entendimento da RFB

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não

¹ MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

Jurisprudência no CARF

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela

fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, **denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.** Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem restrição ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226², adota não um conceito intermediário, mas sim

² O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do

muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).³

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto do Ministro Napoleão teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser *“possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “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”.

IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

³ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

A **relevância**, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁴

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo – adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

⁴ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

Vale mencionar ainda o julgamento encerrado pelo Tema 756, com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que tratou sobre o conceito de insumo, nos termos da seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

Pois bem, passemos à análise do objeto da glosa.

Para análise dos insumos discutidos no presente processo administrativo, é necessário destacar que a atividade econômica exercida pela recorrente é a fundição de metais, com diversas fases presentes em sua industrialização, bem como dotada de inúmeras peculiaridades.

A diligência reconheceu, de forma a ratificar, os créditos abordados na Resolução guia de quais insumos deveriam ser analisados em cotejo à atividade econômica supramencionada, do recorrente, restando indeferidos os créditos de transporte/movimentação de equipamentos, frete entre filiais (*intercompany*), despesas na importação, locação de caixas para armazenagem de sucata, aluguel de caminhões, movimentações internas, transporte de resíduos, transporte de container e licenças de software.

Entendo que tais bens e serviços se enquadram como insumos, nos termos da essencialidade para desenvolvimento do processo produtivo do recorrente: i) transporte e movimentação de equipamentos e resíduos devem ser considerados como insumo, posto que essenciais ao atendimento de máquinas em cada etapa do processo produtivo, além da obrigatoriedade do descarte adequado de resíduos, especialmente na atividade siderúrgica; ii) locação de caixa para armazenagem de sucata, movimentações internas de materiais na planta fabril e transporte de container referem-se à matéria-prima sucata e o entorno necessário aos serviços e bens que estão diretamente ligados ao processo industrial dos fios de cobre inutilizáveis em cobre picotado, utilizado na atividade siderúrgica; iii) da mesma forma, se considera como insumo as licenças de software utilizadas pela recorrente, tendo em vista tratar-se de software de cálculos químicos, físicos e matemáticos, embasados por normas técnicas específicas, que garantem a eficiência e segurança da produção, e enfim iv) os insumos trazidos em sede de recurso voluntário também devem ser considerados, porque fazem parte do processo produtivo do contribuinte.

Portanto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo somente as glosas relativas aos créditos extemporâneos e ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Voto Vencedor

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior – Redator designado

Tendo sido designado pelo Presidente da turma como redator do voto vencedor do presente acórdão, tão somente em relação à preliminar do pedido de diligência, passo a discorrer acerca do entendimento que prevaleceu no julgamento.

Data maxima venia do entendimento da Ilustríssima Conselheira relatora, a presente Turma deliberou pela não conversão do julgamento em diligência, por entender que o processo encontrava-se pronto para julgamento, por já apresentar todos os elementos necessários para as resoluções pertinentes.

No caso em comento, os presentes autos já foram objeto de diligência, a fim de que fosse detalhado o processo produtivo do contribuinte, com a devida identificação da utilização dos produtos/serviços envolvidos e demais especificidades, conforme disposto na Resolução nº 3302-000.757 (fls. 9358 a 9370).

Diante do exposto, em relação ao pedido preliminar, voto por rejeitar a proposta de realização de diligência para exame do laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas recém-juntado, uma vez que o processo já se encontra suficientemente maduro para julgamento, ficando mantidas as razões de mérito apresentadas no voto vencido.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior