



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 19647.010175/2005-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9303-014.092 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente COMPANHIA SIDERURGICA VALE DO PINDARE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois o único paradigma indicado não guarda relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre o acórdãos confrontados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto (suplente convocada), Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.092 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 19647.010175/2005-71

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-003.012**, de 09/12/2015, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE PRODUÇÃO. ÔNUS. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO.

Consoante art. 333, I do Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, nos feitos que consubstanciam pedidos de ressarcimento ou restituição de tributos, o ônus da prova do direito alegado é do contribuinte requerente, prova esta exclusivamente documental, cujo momento de produção é a apresentação do recurso inaugural, com as exceções textualmente previstas, ex vi do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo, para a finalidade da não-cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins, nos termos das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03, ocupa uma posição intermediária entre a aceção de matéria-prima, produto intermediário e de embalagem, segundo a legislação do IPI, e despesas operacionais e custo de aquisição, da legislação do IRPJ, alcançando os bens e serviços utilizados diretamente na produção, industrialização ou prestação do serviço, ainda que não se desgastem ou percam as características físico-químicas em função do contato direto exercido ou sofrido com o bem em produção ou serviço prestado.(destaques originais).

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

Em seu Recurso Especial, o sujeito passivo suscita divergência interpretativa quanto ao conceito de insumos no âmbito das contribuições sociais não cumulativas, apontando, como paradigma, o Acórdão n.º **3402-002.808**.

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que os requisitos para o conhecimento do recurso foram atendidos, tendo o despacho de admissibilidade (efls. 924 a 929), exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, trazido as seguintes considerações:

Após Despacho de Saneamento, fls.890/892 à unidade (DRF-Imperatriz/MA), foram juntados aos autos, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl.895 os documentos de fls.898/920, através dos quais foi constatado que a interessada, cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário em 20/04/2016, conforme Termo de Ciência do e-processo, fl.834, interpôs Recurso Especial em 04/05/2016, conforme carimbo no canto superior direito da fl.911 e recibo de SVA, fl.910, assim considera-se tempestivo o recurso apresentado.

Solicita a Recorrente divergência jurisprudencial, quanto ao conceito de insumo, para a finalidade da não-cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins.

Destaca em seu recurso:

No caso, a divergência consiste na interpretação dada ao conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, para efeito de aproveitamento de crédito da contribuição para o PIS não-cumulativa.

Enquanto o v. acórdão recorrido considerou que apenas dariam direito a crédito os bens e serviços utilizados diretamente (e, não, indiretamente) na produção, o Acórdão n.º 3402-002.808 assegura o creditamento também no tocante aos bens e serviços empregados indiretamente no processo produtivo, desde que essenciais à atividade do contribuinte. (...)(destaques originais).

O cotejo analítico entre os votos condutores o v. acórdão recorrido e o acórdão paradigma demonstra claramente o dissídio jurisprudencial, no tocante ao tratamento conferido, para fins de creditamento, aos bens e serviços que, não obstante essenciais à atividade do contribuinte, não são utilizados diretamente, mas apenas indiretamente na produção.(...)

Para comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão n.º: 3402-002.808. Ainda na análise dos pressupostos formais de admissibilidade, verifica-se que por força do art. 67, 1º 15, incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016 ao RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria à recorrente, no entanto, em consulta ao sítio do CARF, constata-se que o acórdão paradigma n.º 3402-002.808 de 10/12/2015, publicado em 04/01/2016, foi reformado quanto à tese referente ao conceito de insumo pelo acórdão n.º 9303-006.610, de 11/04/2018, publicado em 23/05/2018, em data posterior à data da interposição do recurso (04/05/2016), de forma que referido paradigma não será descartado.

Feita a ressalva acima, o Recurso Especial atende aos pressupostos básicos para o exame da admissibilidade, a matéria foi prequestionada, posto que expressamente enfrentada no voto-condutor do acórdão recorrido.

O acórdão paradigma consta no sítio do CARF, preenche os requisitos regimentais de admissibilidade, sendo efetivamente de órgão colegiado distinto, não foi reformado antes da propositura do recurso especial, tampouco contraria decisão que vincula o CARF.

Assim, estando atendidos os pressupostos regimentais relativos à matéria suscitada, bem como quanto ao paradigma indicado, passa-se à análise da divergência.

Análise da divergência

"Conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas".

Acórdão n.º 3402-002.808 (paradigma):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na manifestação de inconformidade.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente. No caso das indústrias de celulose, admite-se não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.

Excertos do voto:

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão n.º 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)

Assim se manifesta a decisão recorrida:

Destas colocações, ressalvo apenas o entendimento pessoal em relação à possibilidade de se admitir a qualificação de insumo aos bens e serviços utilizados indiretamente no processo produtivo, na fabricação ou na prestação dos serviços.

É que, a meu ver, permitir que o emprego indireto dos bens/serviços na produção possa gerar direito de crédito conduz justamente à incerteza que o conceito formulado pretende profligar, porquanto indiretamente todas as despesas concorrem para a formação do produto final ou serviço prestado pelo contribuinte.(...)

Assim, a minha compreensão do termo “insumo”, tal como inculpido nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03, abrange tão-somente os bens e serviços que são utilizados diretamente na produção, industrialização e prestação de serviços.

Essa definição, em que pese a aparente objetividade, ainda padece de um certo grau de abstração e subjetividade prática, eis que exige a análise casuística de cada item, tomado no contexto do processo produtivo e/ou de prestação de serviço do requerente, vicissitude esta inerente a todas as formulações até hoje engendradas.(destaques originais).

Do confronto das decisões cabem as seguintes considerações.

Como já destacado se verifica que a 2ª tese do acórdão paradigma n.º 3402-002.808, quanto ao conceito de insumo, não foi acolhida pela 3ª CSRF, no entanto, para o presente exame não se caracteriza como paradigma reformado, visto que assim ocorre somente se antes da data de interposição do Recurso Especial, o paradigma tenha sido reformado pela CSRF, na parte em que aproveitaria ao recorrente, o que não ocorre no presente caso, visto que a interposição do recurso especial do contribuinte é anterior à publicação do referido acórdão como ressaltado na análise dos pressupostos formais de admissibilidade.

Acrescente-se que a partir da decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, (Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018), de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância.

Feitas essas ponderações, verifica-se que o acórdão recorrido fincou fundamentos acerca do conceito de insumo para análise das glosas submetidas à apreciação da Turma, de modo que após destacar precedente do CARF, estabeleceu como premissa interpretativa que o termo “insumo”, tal como inculpido nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03, abrange tão-somente os bens e serviços que são utilizados diretamente na produção, industrialização e prestação de serviços.

O acórdão paradigma também delimitou os fundamentos acerca do conceito de insumo que norteariam o exame das glosas no caso concreto, entendendo que insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção.

Ante essas considerações, verifica-se que ao menos em caráter preliminar fica caracterizada a divergência, visto que os acórdãos recorrido e paradigma divergiram quanto ao conceito de insumo, desse modo, embora o conceito de insumo, esteja firmado pelo julgamento do STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, como acima destacado, essa avaliação há de ser feita in concreto, como destaca o voto do 5º Ministro Relator do E.STJ, consistindo portanto na análise meritória da questão arguida na peça recursal, o que foge ao âmbito do presente exame de admissibilidade.

Em acréscimo, cabe ressaltar que a recorrente no tocante à divergência ressalta o dissenso quanto ao conceito de insumo, se referindo às glosas específicas na parte meritória da peça recursal, como destacado a seguir:

Diante de tais considerações, é evidente que os bens e serviços adquiridos e empregados pela Recorrente na consecução de sua atividade econômica, ainda que indiretamente (carvão vegetal, combustíveis, lubrificantes, produtos intermediários, peças para veículos, pneus, lona, câmera fotográfica e acessórios, formicida, herbicida, fosfato natural, etc.), são aptos a gerar os créditos pleiteados, uma vez que essenciais ao seu processo produtivo.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria: "Conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas".

Intimada do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que a decisão recorrida deve ser mantida, pois adotou o conceito correto de insumos.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo, não deve, contudo, ser conhecido, tendo em vista a ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e o paradigma indicado. Explico.

No acórdão recorrido, são dadas as seguintes considerações sobre o conceito de insumos ali encampado (destaquei algumas partes):

Quanto ao mérito, inicio pela definição de insumo.

Como já abordado pelo próprio recorrente, aludida acepção já se encontra hodiernamente, de certa forma, abalizada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, consoante o qual insumo corresponderia ao bem ou serviço empregado no processo de produção, industrialização ou prestação do serviço, ainda que não se consuma ou sofra alterações físico-químicas por contato direto com o bem em produção ou o serviço prestado.

Este conceito situa-se em posição intermediária entre a tese defendida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o equipara às matérias-primas, Produtos intermediários e de embalagem, segundo a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, e aquela defendida por alguns contribuintes, equivalente o seu alcance às despesas operacionais da pessoa jurídica, nos termos do art. 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Esta situação foi captada com percuciência no voto proferido pelo eminente membro desta turma julgadora, Cons. Bernardo Leite de Queiroz Lima, no julgamento do Acórdão nº 3401002.859, cujo excerto peço licença para transcrever:

Os dispositivos das instruções normativas definiram como insumos na fabricação de bens destinados à venda, os bens que se enquadrem como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. No que tange aos serviços, estes serão considerados insumos quando forem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Na prestação de serviços, serão considerados insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Percebe-se que as instruções normativas adotaram o conceito de insumo utilizado na legislação atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao restringir os insumos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como outros bens que tenha desgaste em contato com o bem produzido.

Este é um conceito bastante restrito, coerente com a materialidade do IPI, que está intrinsecamente relacionada ao processo de industrialização, a um ciclo econômico em que é possível aferir as diferentes etapas e identifica-las de forma a impedir a indevida onerosidade em cada uma delas, de forma a garantir a não-cumulatividade.

Não é, contudo, o caso do PIS e da COFINS, cujo fato gerador o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", não se relacionando diretamente a um determinado produto e sua industrialização, mas às receitas decorrentes da atividade empresarial como um todo.

Não é possível, portanto, adotar para o PIS e a COFINS um conceito de insumo originário da legislação do IPI, uma vez que a materialidade daquelas contribuições e deste imposto são distintas, não guardando semelhança a justificar que se aproveite definições deste naquelas.

Da mesma forma, a materialidade do PIS e da COFINS, conquanto mais próxima àquela do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, haja vista que o faturamento também é elemento que afeta este imposto, não se confundem. É cediço que, para se apurar o lucro de determinada pessoa jurídica, é necessário verificar o faturamento e as receitas desta para se alcançar o lucro líquido e, posteriormente, o lucro real, base de cálculo do imposto no regime de apuração real. Isto não significa, contudo, que as definições contidas na legislação do IRPJ são aplicáveis ao PIS e à COFINS, posto que, mesmo com suas semelhanças, tratam-se de tributos distintos. Outrossim, caso aplicados os conceitos do IRPJ ao PIS e à COFINS, corre-se o risco de descaracterizar a materialidade destas contribuições.

Assim, não é possível afirmar que o conceito de insumos corresponde exatamente ao de despesas necessárias do art. 299 do Decreto nº 3000/99 ou do custo de produção trazido no art. 290 deste mesmo decreto, não obstante algumas semelhanças entre o conceito de insumo e estas definições.

Neste sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 3ª Seção, no acórdão nº 3302001.916, em que foi adotado um conceito próprio de insumo, distinto tanto daquele previsto na legislação do IPI quanto da legislação do IRPJ, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS. Por partilhar deste entendimento, segue transcrição de trecho do voto proferido naquele acórdão, o qual permite elucidar de forma clara a questão dos insumos: (...)

Em suma, em busca de um conceito de insumo que esteja em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI; bem como não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ.

Adotando o conceito a que se chegou a CSRF no acórdão acima, é possível definir insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Partindo deste conceito, deve ser feita uma análise pormenorizada dos créditos de COFINS glosados no auto de infração e determinar se, dentro do conceito de insumo adotado, podem tais créditos serem mantidos ou não."

Destas colocações, ressalvo apenas o entendimento pessoal em relação à possibilidade de se admitir a qualificação de insumo aos bens e serviços utilizados indiretamente no processo produtivo, na fabricação ou na prestação dos serviços.

É que, a meu ver, permitir que o emprego indireto dos bens/serviços na produção possa gerar direito de crédito conduz justamente à incerteza que o conceito formulado pretende profligar, porquanto indiretamente todas as despesas concorrem para a formação do produto final ou serviço prestado pelo contribuinte.

Assim, a minha compreensão do termo “insumo”, tal como insculpido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03, abrange tão-somente os bens e serviços que são utilizados diretamente na produção, industrialização e prestação de serviços.

Essa definição, em que pese a aparente objetividade, ainda padece de um certo grau de abstração e subjetividade prática, eis que exige a análise casuística de cada item, tomado no contexto do processo produtivo e/ou de prestação de serviço do requerente, vicissitude esta inerente a todas as formulações até hoje engendradas.

Nesta vereda, passo ao exame, na ordem proposta pelo recurso, às glosas de carvão vegetal.

Observa-se que o colegiado apreciou as seguintes questões:

- (i) Aquisição de carvão vegetal: nesse caso, afastou-se o direito creditório sobre tais produtos, uma vez que não houve juntada de documentos probatórios suficientes para demonstrar a natureza e legitimidade do crédito postulado;
- (ii) Aquisição de combustíveis e lubrificantes: a decisão recorrida entendeu que a recorrente apresentou argumentação genérica, lacônica e aleatória, afirmando que o combustível havia sido utilizado em veículos para transporte de matérias-primas e produtos semiacabados, sem, contudo, especificar, por exemplo, “quais seriam estas matérias-primas, tampouco quais os bens em produção foram movimentados, com indicação dos percursos realizados, estabelecimentos da pessoa jurídica envolvidos nesta operação de produção/industrialização sequenciada, a respaldar o trânsito de mercadorias em produção”. Assinalou, ainda, que o combustível utilizado no transporte de insumos não poderia ser enquadrado no conceito de insumos, pois representaria gasto incorrido antes do processo produtivo;
- (iii) Aquisição de produtos intermediários: aqui o colegiado a quo entendeu que itens como peças de veículos, pneus, baterias, madeira serrada, tijolos e materiais elétricos não poderiam ser caracterizados como insumos, tendo em vista que seriam utilizados apenas indiretamente no processo produtivo;
- (iv) Aquisição de serviços: a decisão recorrida considerou que não se amoldam ao conceito de insumos, pois não aplicados diretamente na produção, os serviços de transporte de funcionários, de informática, de consultoria, de mão de obra para operação de veículos, de abastecimento de água, de abertura de praças e de assistência de pessoal, entre outros. Além disso, o aresto atacado sustenta que as referidas glosas de serviços se sustentam pela falta de apresentação, apesar das oportunidades dadas ao sujeito passivo, de documentos fiscais para sua comprovação.
- (v) Aquisição de materiais de construção e ferragens: a glosa foi mantida, pois os dispêndios deveriam ter sido apropriados como depreciação de bens do ativo imobilizado – não houve ativação das referidas aquisições;
- (vi) Despesas com fretes e armazenagem: a decisão recorrida manteve a glosa, pois o sujeito passivo não apresentou documentação fiscal para justificar seu pleito.

Como se vê, apenas com relação aos gastos com produtos intermediários – item (iii) – e com aquisição de serviços – item (iv) –, é que a decisão recorrida irá invocar um conceito de insumos que preconiza a utilização de bens e serviços diretamente no processo produtivo.

Ademais, observe-se que, somente com relação ao item (iii) – aquisição de produtos intermediários -, o colegiado irá sustentar a glosa com fundamento único no argumento de que os produtos não são diretamente utilizados no processo produtivo: em relação ao item (iv) – aquisição de serviços diversos -, há, como fundamento independente e suficiente, a questão probatória, isto é, a falta de apresentação, pelo contribuinte, dos documentos fiscais aptos a comprovar os créditos pleiteados.

Assim, tendo em mente o escopo do recurso especial – divergência quanto à noção de insumos como despesa direta ou indireta da produção - e os fundamentos da decisão recorrida, remanescem, para discussão, apenas os gastos com aquisição de “produtos intermediários” (item (iv) acima) - como peças de veículos, pneus, baterias, madeira serrada, tijolos e materiais elétricos.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo aduz, em síntese, que o termo “insumo” tem o mesmo sentido e significado da linguagem comum, representando *“cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de bens e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas e equipamentos (sua manutenção), análise de água, serviço de usinagem, energia elétrica etc”*. Assinala que o conceito de insumos deve ser interpretado à luz da atividade econômica da empresa, levando em consideração *“as realidades operacionais de cada atividade, seja comercial, industrial ou de serviços, isto é, deve corresponder a todos os bens e serviços essenciais para que a atividade econômica possa ser concretizada, ainda que nela empregados apenas indiretamente”*. Defende que os bens e serviços adquiridos e empregados, ainda que indiretamente, na consecução de sua atividade econômica – carvão vegetal, combustíveis, lubrificantes, produtos intermediários, peças para veículos, pneus, lona, câmera fotográfica e acessórios, formicida, herbicida, fosfato natural, etc. – geram créditos, uma vez que essenciais ao seu processo produtivo.

Essa concepção de insumos que abarca todos os bens e serviços que direta ou indiretamente são empregados na **“atividade econômica” da empresa** diverge, frontalmente, daquela noção sustentada pelo acórdão recorrido. Este, por sua vez, não apresenta, necessariamente, conceito de insumos diverso daquele sustentado no acórdão paradigma.

Com efeito, apesar da aparente contradição entre os arestos confrontados, ambos concebem os insumos como aqueles gastos ligados ao processo produtivo, afastando a possibilidade de créditos sobre despesas amplas que favorecem à atividade econômica da empresa, mas não ligadas à produção.

É verdade que há, em juízo de delibação, aparente contraste entre as decisões confrontadas quanto ao alcance de créditos sobre bens/serviços indiretamente utilizados. Uma análise detida, entretanto, revela que os dois acórdãos adotam campo semântico distinto para o termo “indireto”.

Veja-se, nessa linha, que, no aresto paradigma, o colegiado se volta à questão de saber se os gastos da fase agrícola poderiam ser considerados insumos de empresa agroindustrial – ou seja, discutia-se se o “insumo do insumo” poderia gerar crédito da não cumulatividade -, tendo o voto condutor claramente aduzido que a fase agrícola deveria ser considerada fase de produção, de maneira que os gastos daquela fase representariam gastos de produção, conforme facilmente se constata nos fragmentos a seguir transcritos:

(...) a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito das contribuições não cumulativas, conforme se vê no voto condutor do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, abaixo transcrito: (...)

Continuando a leitura daquele voto, deduz-se que o colegiado assume como gastos indiretos aquelas despesas com bens e serviços apenas mediatamente relacionados com a **fase industrial** de produção de pasta de celulose – veja-se, nesse caso, que “gasto indireto” não equivale a qualquer gasto dissociado da atividade produtiva:

(...)
CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.
Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.
No caso das indústrias de celulose, admite-se não só os gastos incorridos na **produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.**

Adotando sentido similar para gastos indiretos, o Acórdão n.º. 9303-006.610, de 11/04/2018, que reformou a decisão paradigma, trouxe as seguintes considerações (extraídas de seu voto condutor):

(...)
Nesse sentido, para mim é claro que todos os serviços realizada na produção agrícola florestal mantêm relação mediata com a produção do bem destinado à venda, sendo todas essas atividades, insumos do insumo madeira, que resultará no produto final pasta de celulose.
Nenhum dos serviços discriminados para atividade florestal **tem qualquer relação direta com o produto final a ser comercializado, pasta de celulose, apenas com a madeira, sendo essa o seu insumo.**
(...)

Como se vê, o ponto de referência para a determinação do que é despesa indireta ou direta é a produção final, ou seja, aquela do “bem destinado à venda”, de maneira que todos os serviços e bens utilizados na fase anterior à fase industrial – “insumos do insumo madeira” – serão considerados indiretos e, assim, não passíveis de creditamento – apenas mediatamente ligados à produção da pasta de celulose.

Em suma, pode-se dizer que o paradigma encampa os gastos da fase agrícola como gastos indiretos – pois anteriores à fase industrial – e como insumos, pois entende que tal fase também constitui processo produtivo - a decisão que o reformou afasta, contudo, referidos gastos, uma vez que indiretos, não levando em consideração que a fase agrícola também é fase produtiva, entendimento que será alterado, posteriormente, em decisões da Câmara Superior.

É preciso destacar que, para o acórdão paradigma, embora estejam apenas mediata ou indiretamente relacionadas ao produto final, as despesas da fase agrícola são gastos da fase produtiva, por isso deveriam ser consideradas insumos.

Essa discussão não se apresenta no acórdão recorrido. Neste, o colegiado se vale da expressão “gastos indiretos” para se referir a despesas ligadas à atividade da empresa que não se inserem no contexto do processo produtivo - gastos não pertinentes à produção.

Assim, penso que não há como apontar necessária divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma. Na verdade, entendo que as duas decisões trazem conceito de insumos bastante similar e, no ponto que poderiam apresentar divergência, não há como aferi-la, uma vez que as circunstâncias fáticas de cada caso são deveras distintas, especialmente no que concerne à arquitetura produtiva, ao desenho de negócios e às rubricas de serviços e bens analisados por cada uma.

Com elementos fáticos tão dessemelhantes, é impossível dizer se os acórdãos guardam divergência quanto à extensão do conceito de insumos, sobretudo quanto à concepção do que sejam “gastos indiretos”, dada a textura absolutamente aberta de tal expressão quando empregada pelo acórdão recorrido, como bem reconhece seu relator:

Assim, a minha compreensão do termo “insumo”, tal como insculpido nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03, abrange tão-somente os bens e serviços que são utilizados diretamente na produção, industrialização e prestação de serviços.

Essa definição, em que pese a aparente objetividade, ainda padece de um certo grau de abstração e subjetividade prática, eis que exige a análise casuística de cada item, tomado no contexto do processo produtivo e/ou de prestação de serviço do requerente, vicissitude esta inerente a todas as formulações até hoje engendradas.

Como bem salienta o excerto, o conceito de insumos pressupõe análise casuística de cada item. No caso dos autos, não há como aferir divergência interpretativa entre a decisão recorrida e o paradigma, pois as despesas apreciadas em cada decisão são bastante distintas: no paradigma, a discussão gira em torno da possibilidade de creditamento de despesas da fase agrícola, os chamados “insumos de insumos”, tendo sido analisadas as glosas com gastos essenciais e pertinentes à formação e manutenção de floresta de eucaliptos, desde a criação de mudas até a colheita das árvores; no acórdão recorrido, discute-se a possibilidade de creditamento de despesas com “produtos intermediários”, ou seja, peças de veículos, pneus, baterias, madeira, tijolos e materiais elétricos.

Diante de tal incongruência dos elementos fáticos, entendo que o recurso especial não deve ser conhecido.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por não **conhecer** o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães