



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.902490/2011-89
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.313 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A CENIBRA

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

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

COFINS. INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Consoante o conceito de insumos com fulcro na pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devem ser reconhecidos como insumos os itens ora em discussão no presente recurso, tanto aqueles utilizados na fase agrícola quanto no processo de fabricação do produto da Contribuinte: (1) aos custos incorridos na fase agrícola da produção e às despesas incorridas com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose; (2) aos custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica; (3) aos custos de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria e aos custos de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria; (4) aos custos de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator (a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls.823 a 856) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, atualmente Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3403-002.815** (e-fls. 811 a 821) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 27 de fevereiro de 2014, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, com exceção das glosas dos créditos tomados sobre as despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL –COFINS

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS.

O art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08 não garantem aos contribuintes o direito à inclusão de todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora no cálculo dos créditos do regime não-cumulativo.

CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO ACABADO.

As despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose ocorrem na fase de comercialização do produto acabado e caracterizam despesas operacionais, não gerando créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda (celulose).

CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO.

É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. FASE AGRÍCOLA.

É legítima a tomada de créditos em relação ao custo de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC.

É vedada a correção do ressarcimento por expressa determinação legal.

Recurso voluntário provido em parte.

Não resignada com o julgado, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial (e-fls. 823 a 856) suscitando divergência jurisprudencial com relação à reversão da glosa dos seguintes itens: (1) aos custos incorridos na fase agrícola da produção e às despesas incorridas com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose; (2) aos custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica; (3) aos custos de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria e aos custos de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria; (4) aos custos de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos (1)/(2)/(3) o Acórdão nº 3102-01.272; bem como, (4) os Acórdãos nº 3402-001.088 e 202-19.127, respectivamente.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho s/n.º (e-fls. 858 a 863), de 15 de maio de 2015, proferido pelo Ilustre Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por ter sido devidamente comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, o apelo especial do Contribuinte (e-fls.871 a 899) não teve seguimento, consoante despacho (e-fls. 1.065 a 1.074) confirmado em sede de reexame de admissibilidade (e-fls. 1.075 a 1.077).

Na mesma oportunidade, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 970 a 1.040), requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro (a) Vanessa Marini Cecconello, Relator (a).

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se requerendo a reversão das glosas dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos para os seguintes pontos:

- (1) aos custos incorridos na fase agrícola da produção e às despesas incorridas com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose;
- (2) aos custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica;
- (3) aos custos de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria e aos custos de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria;
- (4) aos custos de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de

microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

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

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

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, 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, poder-se-ia 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. Observa-se 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.”

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, são analisados os itens suscitados pela Fazenda Nacional em seu recurso: (1) aos custos incorridos na fase agrícola da produção e às despesas incorridas com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose; (2) aos custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica; (3) aos custos de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria e aos custos de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria; (4) aos custos de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes.

Pertinente, neste ponto, transcrever trecho do acórdão recorrido em que esclarece que a atividade do Sujeito Passivo, embora contemple a fase agrícola e a fase de industrialização, deve também ser vista como um todo:

[...]

Relativamente à fase agrícola do processo produtivo, consistente na criação de mudas, plantio, manejo e colheita dos eucaliptos, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa expurgue dos cálculos os custos incorridos com insumos na floresta, sob o argumento de que a madeira lá produzida não se destina à venda, mas sim a consumo próprio. Isto porque, conforme já ficou assentado antes, a atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, em razão de que: (i) pela interpretação literal do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, que alude à insumos aplicados na "produção ou fabricação" de bens e serviços destinados à venda, fica claro que a lei contemplou com o direito de crédito tanto a "produção" quanto a "fabricação"; e (ii) pela aplicação da definição legal de "agroindústria" prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, a atividade econômica do contribuinte consiste na "industrialização de produção própria", ou seja, a lei considera que a produção da madeira e a extração da celulose é uma atividade única. No âmbito das contribuições não-cumulativas não existe um conceito de industrialização específico como ocorre no âmbito do IPI (art. 3º da Lei nº 4.502/64).

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos relativos aos custos incorridos com os bens e serviços discriminados nas planilhas de glosa sob as rubricas: a) manejo das plantações de eucalipto; b) frete na manutenção de equipamentos florestais; c) manutenção de equipamentos florestais; d) fretes manutenção viveiro de um das; e) manutenção do viveiro de mudas de eucalipto; e f) frete no manejo das plantações de eucalipto.

Todos esses gastos caracterizam-se como custo de produção (art. 290, I, do RIR/99), pois são incorridos no processo produtivo do contribuinte e sem eles restaria inviabilizada a extração da celulose, que o produto final exportado. Devem, portanto, gerar crédito das contribuições com base nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Relativamente aos valores glosados a título de frete sobre o transporte de madeira, é fato incontroverso nos autos que se tratam de custos incorridos pelo contribuinte no transporte da matéria-prima (madeira) entre a floresta de eucaliptos e a fábrica.

[...]

Tratando-se de fretes relativos ao transporte de matéria-prima entre a floresta e a fábrica, esses fretes são identificados com a hipótese listada no item "c" do excerto acima transcrito. Em outras palavras: a glosa efetuada pela fiscalização deve ser

revertida, pois esses gastos integram o custo de produção da celulose (art. 290, I, do RIR/99) e, assim, geram créditos da contribuição nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Observa-se que os fretes relativos ao transporte de madeira entre a floresta e a fábrica foram nomeados pela fiscalização como "TRANSPORTE DE MADEIRA" e "TRANSPORTE DE MADEIRA SMAD". Entretanto, nas planilhas de glosa encontramos a denominação "Transporte de madeira produzida" ora seguida da rubrica "Frete Produção Celulose Fábrica", ora da rubrica "Produção Celulose Fábrica" e ora da rubrica "Manutenção equipamentos indústria".

Devem ser revertidas todas as glosas referentes a transporte de madeira entre a floresta e a fábrica classificadas nas planilhas de glosa sob quaisquer das rubricas acima identificadas.

Relativamente aos "custos e despesas de manutenção no tratamento de efluentes" e de "custos e despesas de frete na manutenção de tratamento de efluentes", a glosa foi fundamentada no fato de que esses custos não são aplicados na fabricação de produtos destinados à venda. A defesa alegou, em síntese, que esses custos são incorridos para a manutenção das estações de tratamento de água e tratamento biológico, que são necessários para permitir o reaproveitamento da água utilizada em seu processo industrial.

Segundo a descrição do processo industrial, a água adicionada de soda cáustica é utilizada em um equipamento denominado digestor, no qual ocorre o cozimento, sob pressão, dos cavacos de madeira. Posteriormente ao cozimento, ocorre a injeção de água no digestor para iniciar o processo de lavagem da celulose.

Como se vê, a água tem participação significativa no processo de fabricação da celulose (produto destinado à venda) e os custos necessários à sua reciclagem, embora não sejam aplicados diretamente no produto em fabricação, constituem custos de produção da celulose (art. 290, I, RIR/99), estando aptos a gerarem créditos, nos termos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.

Com esses fundamentos, deve ser revertida a glosa efetuada sob rubrica "custos e despesas de manutenção no tratamento de efluentes" e "custos e despesas de frete na manutenção de tratamento de efluentes".

Relativamente à glosa do crédito tomado sobre o custo de aquisição de bens do ativo permanente, o motivo invocado para a glosa foi que os bens em relação aos quais houve glosa "são utilizados não só na produção de bens destinados à venda, como também em outras atividades da empresa, como, por exemplo, a produção de madeira (matéria-prima), tratamento de efluentes e a manutenção florestal."

Tendo em vista que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não dão amparo para que a atividade do contribuinte seja seccionada e que a definição legal de "agroindústria", estabelecida no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, considera como atividade do contribuinte a "industrialização de produção própria", devem ser revertidas as glosas dos créditos tomados com base no custo de aquisição dos bens do ativo permanente.

[...]

Com relação à aquisição de bens do ativo permanente, foi reconhecido o crédito calculado somente sobre os valores da depreciação, conforme premissa estabelecida no voto do acórdão recorrido:

[...]

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/991.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

O contribuinte invocou a seu favor o art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08, pois esses dispositivos teriam encampado o entendimento da recorrente no sentido de que todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora estão aptos a gerarem créditos das contribuições. Tal interpretação não prospera porque a expressão "(...) se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados: (...) " contida tanto no dispositivo legal, quanto no art. 27, caput, da Instrução Normativa, alude aos gastos incorridos no auferimento das receitas especificadas nos incisos I e II e se referem aos créditos das contribuições apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em outras palavras: o direito à tríple forma e aproveitamento dos créditos gerados por operações de exportação refere-se unicamente aos créditos apurados com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03. E como já se viu alhures, este dispositivo legal não instituiu o direito à tomada do crédito sobre todos os custos e despesas necessários à manutenção da atividade da empresa.

[...]

O decidido pelo Colegiado *a quo* está em consonância com o entendimento que tem prevalecido nesta 3ª Turma da CSRF, reconhecendo a possibilidade de creditamento de insumos também utilizados na fase agrícola do processo de produção. Nesse sentido, é o Acórdão n.º **9303-009.186**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, julgado em julho de 2019, e que trata do processo produtivo do mesmo Contribuinte que figura como Sujeito Passivo nesses autos. No julgado, foi reconhecido o direito ao creditamento *dos gastos efetuados relativo a máquinas e veículos utilizados na plantação de eucalipto e aplicados em "manutenção de equipamentos florestais" e "manejo plantações de eucalipto"*.

Com relação ao tratamento de efluentes, também há jurisprudência predominante nessa Turma de que devem ser reconhecidos como insumos, citando-se **Acórdão n.º 9303-008.996**, proferido pela nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, na sessão de julho de 2019.

Portanto, consoante o conceito de insumos com fulcro na pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devem ser reconhecidos como insumos os itens ora em

discussão no presente recurso, tanto aqueles utilizados na fase agrícola quanto no processo de fabricação do produto da Contribuinte. Não merece reforma o acórdão recorrido, devendo ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello