



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.720559/2010-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.494 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente PAQUETA CALCADOS LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Delson Santiago- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora), Mateus Soares Oliveira e Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se o presente processo de compensação referente a créditos de Cofins não-cumulativa de exportação (mercado externo) do 4º Trimestre de 2005.

O acórdão de nº **10-52.946, da 2ª Turma da DRJ/POA**, manteve o despacho decisório, tendo em vista para que os créditos de insumos sejam compensados, devem ser efetivamente utilizados no processo produtivo.

Por relatar bem os fatos, transcrevo o relatório da decisão de 1ª instância:

Trata-se de processo referente a créditos de PIS não-cumulativo de exportação (mercado externo) do 4º Trimestre de 2005. O pedido original refere-se a Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição (PER) de nº 01714.64415.150206.1.1.08-7020 apresentado por Disport Nordeste Ltda no valor de R\$ 197.809,19. A razão social foi objeto de alteração posterior, sendo que hoje responde pelo nome de Paquetá Calçados S/A. A atividade principal da empresa era a industrialização e comercialização de calçados. Várias declarações de compensação (Dcomp) foram apresentadas referenciadas no crédito em questão.

A informação fiscal de fls. 101 a 105 registra o procedimento de auditoria realizado. Discorre sobre os créditos permitidos, transcrevendo trecho respectivo da Lei 10.833/03 e instruções normativas correspondentes à matéria. A Planilha das fls. 43 a 100 registra os valores glosados. Foram objeto de glosa variadas despesas de manutenção ou serviços gerais, não compatíveis com os itens previstos em lei, como serviços de manutenção predial, gastos com assistência médica e odontológica, serviços de limpeza, aquisições de materiais de expediente e ferramentas, serviços em projetos e obras e de segurança e saúde ocupacional e serviços de fotocópias. Também foram objeto de glosa despesas contabilizadas pelo contribuinte no ativo diferido, no item moldes e ferramentas, referentes a aquisições de formas, navalhas e matrizes. Seguindo a informação fiscal, tais valores são de produtos intermediários aproveitados para a produção dos calçados ou em trabalhos com os materiais aproveitados na sua confecção, porém, não sofrem alterações, desgaste ou dano com perda de suas propriedades físicas ou químicas. São moldes e ferramentas que não estariam contempladas no conceito de insumo da legislação. O valor de crédito glosado de PIS/ME na planilha demonstrativa somou R\$ 13.981,24.

Em nova informação fiscal (fls. 156 a 159) são consolidados os pleitos e informações das Dcomps. Chancelando o apurado, o despacho decisório da DRF/FOR da fl.

160 decide: (i) deferir parcialmente o PER, reconhecendo o crédito de R\$ 183.827,95, correspondente ao PIS não-cumulativo – exportação do quarto trimestre de 2005; e, (ii)

homologar as Dcomps transmitidas com referência no PER até o limite do crédito reconhecido.

A interessada foi cientificada em 02/08/2010, fl. 161. Irresignada com a decisão adotada, em 31/08/2010, a empresa protocolou Manifestação de Inconformidade (fls.

186 a 202).

Preliminarmente, postula a atribuição de efeito suspensivo. Sobre a validade dos créditos, em síntese, argumenta que:

- Material de manutenção e manutenção predial: a Lei Federal 10.833/2003 enseja reconhecer créditos nas aquisições de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Cita a Solução de Consulta nº 30/2010 (DOU Seção 1 de 04/02/2010). Alguns materiais, como martelo, lâmpada, parafuso, representam vendas de empresas dedicadas a revenda de materiais de construção ou de grupos geradores;

- Agrupamento “serviços”: Para a interpretação do posto no inciso 3º, II, da Lei Federal 10.833/2003, há de se considerar o ordenamento jurídico como um todo, tendo em vista que existem uma série de serviços e despesas as quais, ainda que não sejam diretamente atribuíveis à fabricação, são legalmente exigíveis para que a fabricação ocorra. O próprio RIR vincula custo de produção, despesas associadas e necessárias;

- Agrupamento “material intermediário” (formas, navalhas e matrizes): Considera tais dispêndios integrados no processo produtivo. Cita decisões administrativas da Receita Federal, traçados no contexto do IPI, e apreciação judicial. Aborda as condicionantes do setor, indicando que cada modelo implica novas formas, navalhas e matrizes. Indica que as matrizes são usadas para injetar as solas, as formas para a montagem dos calçados e as navalhas são confeccionadas para corte dos materiais necessários. Aponta que são produtos e custos renovados permanentemente, para cada linha ou produto. São consumidos no processo produtivo e a sua não consideração contraria o desejo do legislador com a implantação da não cumulatividade;

É questionada ainda a correção monetária, pois, entende-se, havendo o reconhecimento ao direito do crédito, tais valores devem ser atualizados, sendo a taxa selic aceita na jurisprudência e reconhecida administrativamente. Cita a Lei 9.250/95 e a IN SRF 600/05. Do contrário, estaria caracterizado enriquecimento sem causa da União. Cita acórdãos do Carf, de ressarcimento de IPI. Requer o reconhecimento do direito creditório, com correção monetária.

É o que se tem a relatar.

A recorrente tomou ciência da decisão em 20 de janeiro de 2015, e interpôs Recurso Voluntário (fls. 223-252), em 18 de fevereiro de 2015, reiterando os argumentos utilizados na defesa da 1ª instância, bem como apresentando documentação comprobatória.

Em 17/05/2017, peticionou pedido de desistência parcial dos meios de resistência ao crédito tributário em função de adesão ao PRT.

Por conseguinte, em 01/08/2017 peticionou mais uma vez, esclarecendo apenas quais os limites do pedido de desistência parcial formulado anteriormente, destrinchando quais créditos seriam incluídos no PRT.

Diante do tempo em que tramita esse processo administrativo, em 18/03/2022 (fls. 329-333), a recorrente peticionou informando acerca da decisão do STJ sobre créditos oriundo na aquisição de insumos.

É o relatório

Voto

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“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.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade. Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos. Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se

necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

"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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)".

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

"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: [...]
§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas."

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário. Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI. Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo. O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

Pragmaticamente, observa-se que os créditos identificados como insumos pelo contribuinte se tratam de:

- material de escritório e manutenção predial e serviços de mesma natureza, incluindo serviços de limpeza, fotocópias, reforma de piso, jardinagem, lâmpadas, martelos, cartuchos para impressoras, pilhas, extintores e sua recarga entre outros;
- medicamentos para o ambulatório, despesas com assistência odontológica e saúde ocupacional e outros que podem significar gastos para proteção ao trabalhador ou para evitar acidentes;
- serviços de modelagem e desenvolvimento de produtos;
- matrizes, formas e navalhas.

Ao meu ver, no entanto, os únicos produtos relacionados diretamente ao processo produtivo da recorrente (indústria de sapatos) capazes de serem enquadrados no conceito de insumos e, devidamente comprovadas através das notas fiscais, são os serviços de modelagem e desenvolvimento de produtos, matrizes, formas e navalhas.

Sendo assim, voto no sentido de conceder parcial provimento ao recurso no sentido de afastar as glosas realizadas, excluídas as já desistidas pelo contribuinte, apenas as referente aos serviços de modelagem, desenvolvimento de produtos, matrizes, forma e navalhas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

Fl. 7 do Acórdão n.º 3002-002.494 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10380.720559/2010-66