



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

Processo nº 10768.003379/2006-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.859 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria Créditos de COFINS
Recorrente GALVASUD S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer apenas o direito de crédito sobre o Gás AGA, Nitrogênio, Gás Hélio e GLP, e estrados de madeira utilizados na embalagem dos produtos finais. Vencidos os Conselheiros Bernardo Leite (Relator), Jean Cleuter e Angela Sartori que o reconheciam também com relação aos estrados de metal atáváveis. Designado o Conselheiro Eloy Nogueira.

JULIO CESAR ALVES RAMOS - Presidente.

BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA - Relator.

ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA - Redator designado.

EDITADO EM: 28/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Bernardo Leite de Queiroz Lima

Relatório

Trata o presente processo de Declarações de Compensação vinculadas a Pedido de Ressarcimento em que se pleiteia a utilização de créditos da COFINS referentes ao 2º trimestre de 2005 para a extinção de débitos de IRPJ, CSLL, COFINS e de juros de CPMF.

O despacho de decisório não reconheceu o direito creditório pleiteado pela ora Recorrente.

Em face do r. despacho decisório, foi apresentada Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente em decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ) assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O crédito da COFINS no regime de incidência não cumulativo será calculado em relação aos custos, despesas e encargos incorridos no próprio mês de apuração. O crédito assim apurado e não aproveitado no próprio mês poderá sê-lo em meses subsequentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do relatório da decisão Recorrida colhe-se:

Trata-se no presente processo de pedido de ressarcimento e declarações de compensação (Dcomp)

envolvendo crédito relativo à COFINS, incidência não cumulativa, apurado no 3º trimestre de 2005 sobre custos, encargos e despesas vinculados às receitas de exportação.

A autoridade fiscal, com base no Parecer Conclusivo nº 56/2011 (fls. 1791 a 1823), exarou o despacho decisório de fls. 1824, decidindo não reconhecer o direito creditório em favor da Companhia Siderúrgica nacional CSN, sucessora por incorporação da Galvasud S/A, não homologar as compensações declaradas e indeferir o pedido de ressarcimento. No Parecer Conclusivo consta consignado, resumidamente, que:

- a) A interessada calculou o percentual dos custos vinculados às receitas de exportação deixando de incluir as denominadas “outras receitas”. Os percentuais foram recalculados, conforme demonstrativo constante do Parecer em fl. 1797;*
- b) Confrontando as planilhas e notas fiscais relativas a aquisições de insumos, verificou-se a utilização indevida de algumas notas fiscais de aquisições incorridas em outros trimestres. Constatou-se também a utilização de crédito indevido, decorrente da não exclusão do IPI na composição do custo de aquisição dos insumos e dos gastos com transportes suportados pela Companhia Siderúrgica Nacional, fornecedora dos insumos;*
- c) Efetuou-se a glosa no mês de abril, de aquisições que não correspondiam ao 2º trimestre de 2005, conforme Demonstrativo de Glosa I;*
- d) Foram excluídos os valores de aquisições de bens não caracterizados como insumos, conforme Demonstrativo de Glosa II. Tece alguns comentários concernentes ao conceito de embalagens;*
- e) Foi excluído do cálculo relativo aos créditos da COFINS, o valor do IPI incidente na aquisição dos insumos, conforme Demonstrativo de Glosas III;*
- f) Em relação às notas fiscais emitidas pela Companhia Siderúrgica Nacional, constatou-se que o contribuinte utilizou o valor do frete, destacado na Nota Fiscal, na composição dos custos para efeito de desconto de créditos, frete este suportado pelo fornecedor dos bens;*
- g) O contribuinte foi intimado a apresentar nova planilha detalhando as aquisições de insumos e contendo, de modo individualizado, entre outras informações, o valor do frete. Em resposta, informou que não foi possível a realização da tal segregação, visto que o valor do frete já estava embutido no valor total da mercadoria. Em relação às aquisições da CSN, a justificativa é infundada, pois o frete foi destacado nas notas fiscais;*
- h) Conforme consta expressamente de todas notas fiscais requisitadas por amostragem, a despesa com*

frete não foi suportada pela interessada, mas sim pelo fornecedor (CSN), não se configurando, pois, seja por ausência de previsão legal, seja segundo a norma contábil, como custo de aquisição da adquirente, mas sim despesa de vendas do fornecedor;

i) Como a interessada não apresentou de forma individualizada o valor do frete, não foi possível calcular o direito creditório, razão pela qual foram excluídas as notas fiscais referentes à aquisição de insumos pela Companhia Siderúrgica Nacional, do cálculo relativo aos créditos da COFINS, conforme Demonstrativo de Glosas IV;

j) Para comprovação dos valores de serviços utilizados como insumos, foram apresentadas duas notas fiscais, emitida pela empresa Cikel Serviços S/A, uma referente ao mês de abril e outra referente a maio;

k) A interessada comprovou as despesas com energia elétrica;

l) Foram apresentados documentos relativos ao aluguel pago a pessoa jurídica nos meses em análise. A legislação de regência somente permite a apuração de créditos sobre as despesas de aluguel, não podendo ser aproveitado como créditos a descontar cotas condominiais e IPTU;

m) Da análise dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários nas Vendas, apresentados por amostragem, em confronto com os dados do DACON, verifica-se que os valores utilizados como base de cálculo do crédito foram constituídos não só pelas despesas de fretes relativas ao 2º trimestre de 2005, mas também por despesas de fretes de meses diferentes. Para identificação do momento de ocorrência das despesas, utilizou-se a data de emissão dos Conhecimentos de Transporte e foi elaborado o Demonstrativo de Glosa V;

n) Constatou-se que em alguns conhecimentos de transporte sobre operações de venda, a interessada é identificada como destinatária na transação, ou seja, compradora de mercadoria transportada, logo, essa despesa de frete não se configura, por ausência de previsão legal, como base de cálculo de crédito analisado neste item;

o) A interessada foi intimada a apresentar planilha detalhada contendo apenas os valores de frete nas operações de venda com ônus suportado pelo vendedor, tendo a interessada como remetente. Da análise da documentação apresentada, verifica-se que diferentemente do que afirmou em sua resposta, a interessada não informou a empresa destinatária e a empresa remetente constantes nos conhecimentos de transporte. Diante da impossibilidade de calcular o crédito líquido e certo no item em exame, efetuou-se a glosa, em sua totalidade, das despesas com frete nas operações de venda;

p) Com base nas verificações e glosas efetuadas e as reanálises efetuadas nos percentuais correspondentes

às receitas de exportação e de vendas no mercado interno, foram elaborados os quadros constantes do Parecer, com os valores a serem considerados na apuração dos créditos da COFINS, resultando na inexistência de crédito remanescente, após deduções, passível de ressarcimento.

Cientificada do Parecer Conclusivo e do despacho decisório em 16/04/2011 (fls. 1950), a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 1954 a 1959), alegando, em síntese, que:

a) no entender do D. Fiscal, o cálculo efetuado pela Impugnante está em desacordo com o previsto na legislação, uma vez que não foi incluso, no valor relativo às receitas sujeitas à Cofins não-cumulativa, as denominadas "Outras Receitas", cujos montantes estão declarados na linha 09 da Ficha 13 dos DACON dos respectivos meses;

b) a Fiscalização desconsiderou o valor do frete nas aquisições de insumos, embutido no valor da mercadoria, sob o argumento de que esse custo havia sido suportado pelo Fornecedor, sem que esse entendimento esteja demonstrado no Procedimento Fiscal. Nos documentos apresentados, contudo, não é possível constatar tal situação, sendo evidenciado ao contrário, que o custo do frete constava sim da relação comercial;

c) se a Impugnante adquiriu bens para utilizar na fabricação de outros bens, resta evidente que todo o custo inerente e incidente sobre esse insumo compõe a base para cálculo do crédito;

d) quanto aos créditos decorrentes das despesas de frete nas operações de venda, a autoridade fiscal efetuou a glosa utilizando como um dos fundamentos, a vedação a utilização de créditos decorrentes de operações realizadas em outros períodos. O art. 3º, § 4º da Lei 10.833/03 dispõe que o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Não é lícito à autoridade administrativa dispor de forma contrária à Lei;

e) ao contrário do que diz o D. Fiscal, a Impugnante demonstrou através dos documentos acostados aos autos que houve sim a incidência de custos com frete referentes à remessa dos produtos para terceiros, acostando ao procedimento inúmero Conhecimentos de Transporte, os quais bastam para comprovar a existência do custo da operação, bem como a quem incumbiu a despesa efetivada;

f) a Fiscalização simplesmente alega que os documentos não bastam para comprovar o crédito, mas não diz qual o documento seria necessário para fazer essa prova;

g) no entendimento do Fisco, parte dos bens e serviços utilizados no curso do processo produtivo da Impugnante não podem ser classificados como insumos

do processo produtivo. Não houve por parte da lei uma limitação ao que seria considerado insumo;

h) não existe um sentido técnico para insumos no campo de incidência da COFINS. As leis que instituíram essa contribuição não definiram o que são "insumos". Assim, devemos buscar o conceito do termo, o qual na linguagem comum representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, vinculados ao processo produtivo;

i) A Secretaria da Receita Federal disciplinou ilegalmente sobre "insumos", mais especificamente na Instrução Normativa 404/04 (utilizada pelo D. Fiscal para amparar seu parecer), pois essa extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo;

j) Desta forma, não há que se falar na glosa dos créditos oriundos de bens que tiveram utilização no correr do processo produtivos, posto que resta evidente que esses itens tiveram impacto no custo do produto, razão pela qual é lícito o aproveitamento integral dos créditos pleiteados pela Impugnante;

k) grande parte das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal não condizem com os documentos e informações prestadas pela Impugnante, restando incontroverso o seu direito aos créditos indevidamente glosados, motivo pelo qual se esse não for o entendimento, requer a conversão do feito em diligência a fim de que sejam verificados os documentos e informações destacadas pela Impugnante. Por fim, requer a reforma do Despacho Decisório, para que seja reconhecido o seu direito ao crédito

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

a) a possibilidade de reconhecimento de créditos de COFINS referentes aos meses anteriores ao 2º trimestre de 2005, tendo em vista o disposto no art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, que prevê a utilização de créditos em períodos subseqüentes ao da sua apuração; e

b) que o conceito de insumo para fins de apuração de crédito da COFINS não-cumulativa não é aquele definido na legislação do IPI, uma vez que o objeto de incidência dos dois tributos é distinto, devendo ser utilizado um conceito mais amplo de insumo, para incluir quaisquer custos ou despesas envolvidos na produção do bem ou da prestação de serviço.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido.

1 Do aproveitamento dos créditos extemporâneos de COFINS

Tendo em vista que as despesas de frete na venda, apesar de a Recorrente requerer o reconhecimento da utilização de créditos extemporâneos em relação a estas despesas, não foi impugnado no Recurso Voluntário, o mérito quanto à possibilidade de geração de crédito sobre o frete extemporâneo não poderá ser reconhecido.

Da mesma forma, a questão da extemporaneidade dos insumos não foi objeto da manifestação de inconformidade, conforme reconhecido pela DRJ.

Destarte, nego provimento em relação à extemporaneidade.

2 Do conceito de insumos para fins de apuração dos créditos de COFINS no regime não-cumulativo

O cerne da questão relativa ao lançamento efetuado por meio do auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo é o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da COFINS no regime não-cumulativo. O lançamento que ora se discute adotou o conceito de insumo contido nas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04.

A apuração de créditos sobre insumos no PIS e na COFINS pelo regime não-cumulativo está prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

Lei nº 10.637/02:

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)

Lei nº 10.833/03:

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;

As leis acima não definem o conceito de insumo, apenas que estes são bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Coube à autoridade administrativa regulamentar tais dispositivos por meio das Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04, as quais, por serem normas infralegais, não podem inovar no direito, apenas esclarecendo os conteúdos de conceitos previstos em lei. As referidas instruções normativas assim dispuseram sobre os insumos passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS:

IN SRF nº 247/02:

Art. 66 A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinado mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN SRF nº 404/04:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinado mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

§ 4 º-Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput , entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

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 identificá-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 3302-001.916, 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:

"As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita⁹ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária.

(...)

*O critério "receita", ao contrário do critério "produto", não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, "um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa". **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes. **Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas***

não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o quantum consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção. Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário¹¹. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

(...)

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 29013 e 29914 do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e

IPI. Todavia, não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.

A questão é que e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.

*Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser **UTILIZADO** direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser **INDISPENSÁVEL** para a formação daquele produto/serviço final; e estar **RELACIONADO** ao objeto social do contribuinte."*

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

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.

Conforme se verifica no contrato social da Galvasud, seu objeto social envolve "todas as atividades industriais, comerciais e de promoção de vendas (marketing) relativas a (i) instalação e operação de um centro de serviços de produtos siderúrgicos; (ii) instalação e operação de uma linha de galvanização por imersão a quente; (iii) instalação e operação de linhas de solda a laser para produção de blanques soldados voltados para produção automobilística; e (V)) promoção (marketing) e vendas dos produtos da Companhia e de terceiros (...)".

Para a análise do enquadramento dos insumos alegados pela Recorrente, as atividades que devem ser consideradas, em razão da natureza destes insumos, são a de galvanização por imersão a quente e operação de linhas de solda a laser para produção de blanques soldados. Uma consulta ao sítio do Instituto de Metais não Ferrosos

(<http://www.icz.org.br/portaldagalvanizacao/galvanizacao-galvanizacao-por-imersao-a-quente.php>), é possível obter a seguinte descrição do processo de galvanização:

O processo de zincagem por imersão a quente

Definição

A zincagem por imersão a quente é um processo de revestimento de peças de aço ou ferro fundido, de qualquer tamanho, peso, forma e complexidade, visando sua proteção contra a corrosão.

Preparação da superfície do metal-base

Após o desengraxamento necessário para remover óleos e graxas, as peças são decapadas geralmente em ácido clorídrico ou sulfúrico. Os inibidores podem ser adicionados ao ácido, de maneira que se removam somente a ferrugem e as escamas (ou carepas) de óxidos e o metal-base seja pouco atacado. O jato abrasivo é muito usado na limpeza de peças fundidas e em peças de aço laminado, para eliminar salpicos de solda, ferrugem, carepas ou tinta, para tornar áspera a superfície da peça ou para melhorar a ancoragem. Nesse caso, apenas uma rápida decapagem é suficiente para remover os óxidos de ferro.

Fluxagem

A função da fluxagem é remover qualquer impureza remanescente na superfície do metal-base, melhorar a molhabilidade pelo zinco fundido e evitar a oxidação das peças. Dois métodos de fluxagem são usados:

No método a seco, a peça decapada é enxaguada em água corrente, mergulhada em tanque de fluxo e secada. Pode-se também aspergir, após a decapagem, sais de fluxo sobre as peças e secá-las antes da imersão no zinco fundido.

No método úmido, a peça é retirada do tanque de enxaguamento, indo direto para o banho de zinco fundido que tem uma camada de fluxo sólido e glicerina sobrenadante na sua superfície.

A escolha do método de fluxagem varia com o tipo de peça e com o zincador, mas não altera a espessura e o valor da proteção final.

Zincagem por imersão a quente

Quando imersos na cuba de zincagem, o ferro e o aço são imediatamente molhados pelo zinco. Ao se retirar as peças do banho, uma quantidade de zinco fundido é arrastada sobre as camadas de liga e, ao se solidificar, transforma-se na camada externa de zinco praticamente puro. O resultado é um recobrimento formado por uma camada externa de zinco e várias camadas de ligas Fe-Zn que estão unidas metalurgicamente ao metal-base. A temperatura normal de zincagem é de 445 a 455°C; a velocidade da reação é muito rápida a princípio, formando-se durante esse período inicial a maior parte da espessura da camada. Em seguida, a reação passa a ser mais lenta e a espessura não aumenta muito, mesmo que a peça permaneça imersa por longo período.

Observando-se a micrografia do revestimento, ampliada 200 vezes, (ver figura ao lado) vêem-se as várias camadas de ligas Fe-Zn formadas durante o processo.

Assim, a primeira camada GAMA (próxima do aço) possui de 21 a 28% de ferro. A Segunda camada DELTA contém de 7 a 12% de ferro. A terceira camada ZETA apresenta de 5,8 a 6,2% de ferro. Finalizando, a Quarta camada ETA é formada praticamente de zinco.

Dependendo da composição química do metal-base e da aspereza da superfície, podem-se obter espessuras de revestimento maiores do que o especificado. Conseqüentemente, como a vida de um revestimento é proporcional à sua espessura, não são poucos os produtos zincados por imersão a quente que duram muito mais do que o calculado pelo revestimento mínimo especificado.

Com chapas ainda não trabalhadas, que podem ser conformadas após a zincagem, o crescimento da camada-liga é deliberadamente suprimido, adicionando-se alumínio ao banho de zinco, para a obtenção de maior durabilidade do revestimento, com sacrifício da espessura.

Essa prática é normalmente empregada nas usinas siderúrgicas enquanto a chapa está em contínuo processamento.

A pureza do zinco utilizado não é crítica. Zinco com 98,0% de pureza, contendo pouco mais de 1,0% de chumbo e pequenos teores de outros metais como cádmio, ferro, estanho e cobre, são satisfatórios. O alumínio às vezes é adicionado em pequenas quantidades (cerca de 0,005%) para aumentar o brilho da peça e deixar o revestimento mais liso.

Durante o processo de zincagem por imersão a quente, dois resíduos aparecem e podem contaminar o banho: a borra, uma massa pastosa constituída de liga Fe-Zn (5,0% + 95,0%), mais pesada do que o zinco fundido, que se concentra no fundo do tanque; e cinza ou escória de óxido de zinco que se forma na superfície do banho, denominada "terra".

Após a zincagem, a superfície pode ficar brilhante, cinza-fosco ou floreada, dependendo de vários fatores. A presença ou ausência de brilho ou as várias tonalidades do cinza não têm qualquer efeito sobre a eficácia do revestimento.

Tratamentos posteriores à zincagem por imersão a quente

É essencial que as peças sejam passivadas após a zincagem, a fim de preservá-las contra a corrosão branca. Alguns materiais podem apresentar crescimento das camadas intermediárias, devido à sua composição química, e conseqüente formação de manchas cinza-escuro. Nesse caso deve-se acelerar a velocidade de resfriamento do material num banho de passivação.

Obtenção de camadas espessas de revestimento

Quando a peça deve ter longa vida, camadas espessas de revestimento são desejáveis, uma vez que a durabilidade do mesmo é proporcional à sua espessura.

O jato abrasivo prévio na superfície da peça permite que a espessura do revestimento seja aumentada, sem alterar a técnica de zincagem.

A espessura do revestimento varia de acordo com a composição química do aço, composição do banho de zinco, temperatura e tempo de imersão. Às vezes, essas camadas espessas podem ter uma aparência cinza-escuro quando as camadas da liga Fe-Zn se estendem até a superfície externa. O zincador deve ser consultado antes da

especificação de revestimentos mais espessos do que os comumente usados.

Especificação do sistema de proteção

O sistema tem de ser especificado de acordo com as normas técnicas usuais, em que se consideram a qualidade do revestimento, os tratamentos prévios da superfície (jato abrasivo, desengraxamento, decapagem, fluxagem) e a necessidade de inspeção de qualidade rigorosa.

Com base nesta descrição, podemos analisar se os itens apontados pela Recorrente são insumos de sua produção:

Gás: o gás seria utilizado na calibragem dos equipamentos utilizados no processo de galvanização. Destaca-se na descrição do processo transcrita acima, o trecho em que se afirma que "o sistema tem de ser especificado de acordo com as normas técnicas usuais, em que se consideram a qualidade do revestimento, os tratamentos prévios da superfície (jato abrasivo, desengraxamento, decapagem, fluxagem) e a necessidade de inspeção de qualidade rigorosa". O gás, por manter a calibragem dos equipamentos, é indispensável ao processo de galvanização, eis que se trata de uma operação que demanda precisão e um alto padrão de controle. Por este motivo, o gás adquirido pela Recorrente e utilizado na calibragem dos equipamentos deve ser enquadrado como insumo. OK - maioria

Nitrogênio: o nitrogênio, além de ser usado na calibragem dos equipamento, como o gás, o que já justificaria seu enquadramento como insumo, no estado líquido é elemento utilizado para o resfriamento de materiais. Novamente se referindo à descrição do processo de galvanização acima, percebe-se que "é essencial que as peças sejam passivadas após a zincagem, a fim de preservá-las contra a corrosão branca. Alguns materiais podem apresentar crescimento das camadas intermediárias, devido à sua composição química, e conseqüente formação de manchas cinza-escuro. Nesse caso deve-se acelerar a velocidade de resfriamento do material num banho de passivação". O nitrogênio, portanto, é utilizado no resfriamento do material, sendo essencial e utilizado no processo de galvanização. Desta forma, deve ser considerado um insumo. OK unanimidade

Estrados (pallets): os estrados são utilizados para a acomodação dos produtos durante o processo produtivo e no transporte. Garantir a qualidade do produto durante e após o processo de galvanização é essencial para manutenção das chapas metálicas dentro dos padrões exigidos. Desta forma, os estrados devem ser considerados insumos da produção. Madeira: ok (integra o produto) e Metálico (ativo permanente – depreciação)

Gás Hélio e GLP: segundo afirma a Recorrente, estes gases são utilizados na solda a laser para o corte de chapas de aço laminado e como combustível na empilhadeira fabril. Considerando os critérios utilizados para a definição de insumo, tais gases são indispensáveis à produção dos blanques, estando seu uso relacionado ao objeto da Recorrente. Assim, devem ser considerados como insumos para fins de apuração dos créditos de COFINS. OK

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Bernardo Leite de Queiroz Lima - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Redator Designado.

Respeitosamente com relação à proposição do Ilustre Relator, Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima, é necessário divergir do seu entendimento que as despesas com aquisição de estrados podem gerar crédito na apuração do PIS e da COFINS.

É importante por em relevo que os estrados em questão são de dois tipos: os de madeira e os de metal. É evidente que os estrados de metal não podem ser considerados de pequeno valor, nem se pode supor que têm um tempo de vida útil inferior a 1 ano.

É oportuno recuperarmos na legislação o que ela dispõe a esse respeito e que deve servir como critério para analisar a situação em discussão. Veja-se o que ditam o art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, e o art. 30, da Lei nº 9.249/95, a saber:

Decreto-Lei nº 1.598/77

Despesas Operacionais

Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Lei nº 9.249/95

Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.

Como exemplo da aplicação dessa disposição legal, podemos encontrar para o âmbito do imposto de renda, conforme determinado pelo art. 301, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), o seguinte:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Tenho como certo que os estrados de metal, como dito acima, não podem se considerados de pequeno valor, nem podemos considerar que eles tenham vida útil inferior a 1 ano. É acertado, então, o posicionamento de que os estrados de metal devem compor o ativo imobilizado. A recorrente não trouxe provas ou evidências que nos permitisse concluir em contrário

Ora, as regras de creditamento para apuração do PIS e da COFINS são claras a respeito:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

.....

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

.....

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput** , adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do **caput** , incorridos no mês;*

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

O inciso VI do artigo 3º, c/c o inciso III do § 1º desse artigo prescreve que geram direito a creditamento, não as despesas de aquisição dos bens que passaram a compor o ativo imobilizado, mas, sim, os valores de depreciação desses bens.

Desta forma, divergindo do voto do relator somente neste aspecto, **não merece** provimento o recurso para reconhecer o direito ao cômputo de créditos sobre as despesas e gastos de aquisição dos estrados de metal.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.