



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.724871/2017-64
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.329 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de outubro de 2019
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento nº **10066.41326.121114.1.5.19-6613**, referente a créditos da Cofins não-cumulativa vinculados ao mercado externo do 2º trimestre de 2014, no valor total de **R\$ 55.727.321,07**. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através de Declarações de Compensação (DCOMP).

Preliminarmente, parte do crédito, R\$ 13.434.013,12 (treze milhões, quatrocentos e trinta e quatro mil, treze reais e doze centavos), foi antecipado através de procedimento especial previsto na Portaria MF nº 34/2014, regulamentada pela Instrução Normativa nº 1.497/2014, conforme consta do processo nº 12585-720.027/2014-81, que se encontra apensado e diretamente vinculado a este.

A autoridade fiscal emitiu Despacho Decisório, fls. 597 a 620, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, no montante total de **R\$ 19.433.555,04 (dezenove milhões, quatrocentos e trinta e três mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e quatro centavos)**, e conseqüentemente, homologando as DCOMP até o limite do valor reconhecido (descontado da antecipação efetuada).

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

Resumidamente, apresentamos a seguir as principais considerações levantadas pela autoridade tributária na análise do direito creditório pleiteado:

Importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional - CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176;

O processo produtivo consiste na industrialização e comercialização feitas principalmente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos, caroços de algodão e pluma de algodão, além grãos de café. Não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, como diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo;

No presente caso, o interessado apura receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas (NT) no mercado interno, além da receita de exportação. Com base nos batimentos entre os arquivos SPED NF-e e SPED EFD-C do ano de 2014 foram glosadas as exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), as quais foram consideradas pelo contribuinte quando do cálculo do rateio proporcional das receitas. As exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, conforme §4º do art. 6º da lei n.º 10.833/2003;

Portanto, se sobre as operações realizadas com CFOP 7501 não se pode apurar crédito, por conseguinte, elas também não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Assim, quando adquire mercadorias com fim específico de exportação, estaria atuando como empresa comercial exportadora, para qual a apuração de créditos é vedada;

Cabe salientar que ao serem glosadas da receita de exportação foram, conseqüentemente, excluídas da receita bruta total, para cálculo do percentual de rateio entre as receitas;

De acordo com o artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de bens adquiridos para revenda. A maior parte das aquisições corresponde a compras de pluma de algodão e milho efetuadas majoritariamente de cooperativas. As cooperativas dispõem de permissão legal para excluir de sua base de cálculo os valores repassados a seus cooperados, nos termos do inciso I do art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001;

Logo, conclui-se que devem ser glosados os créditos apurados pelo contribuinte, relativos às aquisições de cooperativas que tenham realizado a exclusão dos valores da sua base de cálculo, consoante previsão legal;

Foram efetuadas consultas ao sistema DCTF da Receita Federal e aos arquivos da EFD-Contribuições, onde foram verificadas as receitas informadas, a base de cálculo apurada pela cooperativa e eventuais pagamentos. Observou-se que na maior parte dos casos, as receitas tributadas e as bases de cálculo do PIS e da COFINS na EFD-C encontram-se completamente zeradas ou com algum valor apurado para receita tributada no mercado interno, porém na informação referente à base de cálculo oferecida à tributação, a mesma encontra-se zerada, ou seja, apesar de ter apurado receita decorrente de venda tributada no mercado interno, a cooperativa não ofereceu esse valor a tributação, efetuando a exclusão da base de cálculo. Do mesmo modo, a DCTF encontra-se zerada ou com recolhimento apenas do PIS/PASEP sobre folha de salários. Com base nessas informações, foram localizadas as cooperativas que efetivamente excluem da base de

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

cálculo os valores repassados aos associados e que por consequência apresentavam base de cálculo para PIS e COFINS zerada ou praticamente zerada;

Além das aquisições já citadas, foram glosadas também aquisições de **paletes, bia bag e bulk line**, uma vez que foi constatado, em consultas efetuadas nos arquivos de NF-e, notas de entrada e saída, que o contribuinte não comercializa tais produtos. As aquisições são efetuadas nos CFOP correspondentes a compras para industrialização e não compras para comercialização. Como tal, são utilizadas como embalagens de transporte, não se incorporando ao produto, e, por conseguinte, não geram direito a crédito como insumos;

Do ponto de vista das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, somente geram créditos no regime não-cumulativo os gastos com insumos diretos, cuja previsão está expressa no art. 3º, inciso II de ambas as leis e os insumos indiretos, restritos àqueles previstos nos demais incisos do mesmo artigo. No que tange ao conceito de insumo do inciso II do art. 3º das leis citadas, existem certas limitações impostas, que vincularam a caracterização de insumo à sua aplicação direta no processo produtivo;

Foram glosados valores referentes a materiais de embalagem de transporte, conforme detalhamento fornecido pelo interessado após intimação. Os materiais de embalagem que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram crédito;

É nesse contexto, que os denominados "**big bags**", comumente utilizados pelos segmentos alimentício, agrícola, de fertilizantes etc, se caracterizam como embalagem específica para movimentação, armazenagem e transporte de produtos. Também foram glosados valores referentes a "**pallets**", tela de aniagem e outros que o interessado informou utilizar apenas para transporte;

GRAXAS. Trata-se de insumo indireto de produção. Embora seja mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos óleos lubrificantes. As graxas são uma combinação de um fluido com um espessante, com consistência semissólida, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes, porém diferentes do óleo lubrificante. Aqui cabe esclarecer que como insumos indiretos, os lubrificantes e combustíveis só geram crédito por previsão legal. Desse modo, no caso das graxas, por ausência de previsão legal, não há direito ao crédito. Além das graxas, foram glosados também valores referentes às aquisições de aditivos, anticorrosivos, os quais não se enquadram no conceito de lubrificantes e combustíveis, não gerando créditos por falta de expressa previsão legal;

MATERIAIS DE LIMPEZA e KITS DE ANÁLISES LABORATORIAIS/TESTES. Nesse caso, aplica-se o disposto para as graxas. Uma vez que são insumos indiretos e não estão literalmente dispostos na legislação pertinente, não geram crédito de PIS e COFINS. Insumos glosados: querosene de limpeza, solução de limpeza, kit de análises, kit de proteínas etc.;

PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Caso as peças estejam incluídas no ativo imobilizado, não poderão gerar crédito. Contrariamente, não estando incluídas no ativo imobilizado, podem gerar crédito desde que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas e sejam utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda. Com base nos memoriais de cálculo apresentados e descrição do processo produtivo não restou claro a caracterização dessas condições. Assim, não havendo certeza e liquidez do direito ao crédito foram glosados os créditos. Insumos glosados: correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.;

No caso em concreto além das questões acima tratadas, o interessado adquire esses e outros itens sob CFOP 1556, 2556,1407 e 2407. Em relação aos CFOP 1556 e 2556, trata-se de material de uso e consumo e, que pela descrição do processo produtivo do contribuinte e pelos memoriais de cálculo apresentados não foi possível a comprovação

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

de que se seriam insumos empregados diretamente na produção. Já no caso dos CFOP 1407 e 2407 (Compra de mercadoria para uso e consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária), independentemente da natureza do bem adquirido, não haveria direito ao crédito, pois as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, ambas no art. 3.º, §2.º, vedam a tomada de créditos das contribuições a partir de aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;

Para dar efetiva aplicação ao regime da não-cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas junto a pessoas jurídicas, asseguraram, em seu artigo 3.º, parágrafos 10.º e 5.º, respectivamente, às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, crédito presumido calculado sobre as aquisições de matérias-primas ou serviços adquiridos de pessoas físicas e cooperativas;

CAROÇO DE ALGODÃO. A empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições de caroço de algodão que geraram o crédito presumido apropriado. No entanto, como já citado anteriormente, a lei permite que apenas as compras de caroço de algodão utilizado como insumo possam gerar crédito presumido, sendo vedada a sua apuração no caso de aquisições para simples comercialização;

SOJA. A partir de 10/10/2013, a metodologia de apuração do crédito presumido vinculado a soja sofreu alteração, conforme art. 31 da lei n.º 12.865/2013. Foram feitos batimentos entre os arquivos do SPED NF-e e da EFD-C e os valores constantes dos memoriais de cálculos apresentados, sendo constatado que os valores apropriados pela empresa estão compatíveis com os constantes nos arquivos SPED. Assim, foram mantidos os valores apurados para o crédito presumido de soja;

CAFÉ. No caso em concreto do café, a metodologia de apuração sofreu modificações a partir de 1.º de janeiro de 2012, com base no Art. 5.º da Lei n.º 12.599 de 2012 e arts. 5.º, 7.º e 9.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.223/2011. Para fins do crédito presumido, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. É considerada mera revenda aquela em que o produto é revendido sem passar por processo que lhe imponha alteração física, como descascamento, moagem, mistura (blend), entre outros. Portanto, no caso em concreto, o contribuinte faz jus ao crédito presumido apropriado, pois efetua o beneficiamento do café para a exportação, conforme resposta ao Termo de Intimação n.º 01/2017;

O legislador permitiu o creditamento de aquisições de serviços utilizados tanto na produção ou fabricação de insumos quanto na prestação de serviços e enquadrou ambas as hipóteses no inciso II, do art. 39 das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003;

Assim é que, em que pese o serviço ser relevante no que concerne às atividades da empresa, não há como reconhecer créditos referentes a serviços que não sejam empregados diretamente na industrialização de produtos. Aqui, aplica-se o conceito de insumo, tal qual empregado para os bens utilizados como insumos e o serviço deve estar diretamente inserido na cadeia produtiva. De tal modo que, foram aceitos serviços de industrialização de óleo de soja, arroz, entre outros com CFOP 1124 ou 2124;

Consoante os memoriais de cálculo apresentados foram glosados diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, os quais não guardam relação direta com o processo produtivo da empresa e para os quais não há previsão legal de creditamento, que não apresentam qualquer relação com as atividades da empresa ou ainda, não foi possível comprovar a sua utilização direta no processo produtivo da empresa, com base nas descrições dos memoriais apresentados e nas notas fiscais. Serviços glosados: serviços portuários (fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; lubrificação e conserto; instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e recondicionamento; de dedetização e desinfecção; recrutamento, agenciamento e seleção; serviços de transporte de funcionários; planos de medicina em grupo; funilaria e lanternagem; recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia. Foram glosados também serviços com a seguinte descrição: "00000040001079 - SERVICO DE INDUSTRI". Neste caso não é descrito o tipo de serviço especificamente e com base nas descrições do item e na razão social dos fornecedores informada nas planilhas não é possível inferir que tais serviços são aplicados diretamente na produção de bens, muitos são serviços de manutenção elétrica, não sendo possível identificar em que local e/ou equipamento foi empregado o serviço;

Com o advento da Lei n.º 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei.

No intuito de esclarecer quais os tipos de fretes informados nos memoriais de cálculo, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha segregando os tipos de frete, que foram separados em fretes de compras, vendas e transferência de produtos acabados conforme a planilha apresentada;

Observe-se que há a hipótese de creditamento de custos com serviços de frete, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo deste serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem;

Integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral, com direito a crédito presumido e sem direito a crédito. O contribuinte em questão adquire mercadorias e/ou insumos nas três modalidades;

Assim, essencial no caso dos fretes de compras em questão, a informação do CNPJ ou CPF do fornecedor, acompanhado do CFOP da operação e do n.º da nota fiscal de compra, além da NCM da mercadoria, para que se possa confirmar ou não o direito ao crédito;

Outro ponto, é que grande parte desses fretes está vinculada a mercadorias que também são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento, por vedação legal, conforme já tratado anteriormente no tópico "Método de Apuração dos Créditos". O contribuinte não efetua a segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes, e estas últimas compõem um percentual significativo das aquisições;

Não obstante, em relação a compra de soja em grãos, a partir de 10 outubro de 2013, o crédito presumido da soja passou a ser calculado sobre as vendas de determinados produtos resultantes da industrialização da soja e não mais sobre as compras de soja em grãos, como já tratado anteriormente no presente despacho. Assim, passou a inexistir também a possibilidade do creditamento do frete vinculado às aquisições de soja em grãos a partir dessa data. O mesmo ocorreu com o café, os créditos passaram a ser apurados apenas sobre a receita de exportação, não havendo creditamento na entrada e, por conseguinte, não gerando mais a possibilidade de creditamento dos fretes sobre compras;

Outra questão, seriam os fretes de compras de bens para revenda adquiridos de cooperativas, como milho em grãos e pluma de algodão. No caso das cooperativas que efetuam a exclusão da base de cálculos dos valores repassados aos associados, não há direito ao crédito relativo a mercadoria (conforme tópico "Bens para Revenda"), assim como não há, conseqüentemente, direito ao crédito relativo ao frete na aquisição;

Assim sendo, o interessado deveria efetuar a segregação dos fretes por tipo de insumos e a finalidade da aquisição para assim permitir a apuração correta dos créditos. O procedimento correto seria a apuração dos créditos de fretes de compras junto dos insumos ou bens adquiridos, para que possam ser aferidas as condições do creditamento. Portanto, com base na argumentação acima, diante da ausência de certeza

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

e liquidez do crédito, foram glosados integralmente os valores relativos aos fretes de compras;

Os fretes sobre transferências de produto acabado foram glosados integralmente, uma vez que inexistia permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a partir de dispêndios com serviços de fretes de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

As despesas com frete nas operações de vendas encontram amparo na legislação, como já citado anteriormente. No entanto, primordial a comprovação de que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte;

No caso em concreto, o interessado efetua vendas nas modalidades CIF e FOB, conforme se verifica na EFD C. Assim, faz jus ao crédito apenas quando efetua as vendas na modalidade CIF;

Outra questão seriam as mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Nesse caso, os fretes de vendas vinculados não poderiam gerar crédito. Como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais;

Com base nos memoriais de cálculo e nas notas de serviços apresentadas foram efetuadas glosas parciais nos valores apropriados, conforme planilha "**ALUGUÉIS DE MÁQUINAS-GLOSAS;**

Serviços de guincho, portuários e de lubrificação, conserto ou manutenção (não especificado local e/ou equipamento objeto do serviço) - foram efetuadas glosas dos valores, pois não há direito ao crédito, por se enquadrarem em serviços não empregados diretamente na produção ou não há como inferir seu emprego direto e para os quais não há previsão legal de creditamento;

Álvaro Antônio Esteves ME - CNPJ - 02.065.523/0001-41. JN Locação de Munck - CNPJ 12.810.098/0001-21 e Cesar Transportes, Guindastes e Equipamentos Ltda - CNPJ 00.148.726/0003-38; locação de Munck ou Guindaste. A descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividades normalmente desenvolvidas pela empresa, sejam produtivas ou não; podendo remeter a alguma atividade não rotineira da empresa, eventualmente aplicada na montagem de alguma instalação ou equipamento da empresa;

Auto Peças São Lourenço de Paraguaçu Ltda - CNPJ 06.198.060/0001-47; os recibos apenas mencionam locação de bens (não especificando qual o tipo de bem) e caminhão, para o qual não é permitido o creditamento, por tratar-se de veículo, não se enquadrando na hipótese de locação de máquinas e equipamentos;

Recuperadora de Máquinas Ziviani - CNPJ 07.074.369/0001-98; foram apresentados apenas simples recibos e não as notas fiscais, que indicavam tratar-se de serviços prestados e não locação, porém não havia qualquer detalhamento;

Além dos serviços de armazenagem e frete, o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: "serviço: serviços portuários: ferroportuários; execução pro administração, empreitada ou subemprr: revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica: perícias e laudos: honorários de registro de importação: serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento: reprografia e microfilmagem: instalação e montagem; produto genético biogenium: assistência técnica; lubrificação; desembaraço aduaneiro: serviço de caster". Tais serviços foram glosados;

A fundamentação é a mesma apresentada no tópico "Serviços Utilizados como Insumos". As glosas se referem a serviços que não guardam relação intrínseca com atividade produtiva e/ ou não foi possível comprovar tal relação mediante a descrição e/ou nota fiscal apresentada;

Além dos serviços, foram apropriados alguns valores referentes a fretes. No memorial de cálculo não foi informado se os fretes se referem a venda, compra ou transferência, bem como não foi informado o NCM da mercadoria transportada. Em que pese a previsão legal para creditamento dos fretes sobre vendas, no caso em concreto, o

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

interessado adquire mercadorias com fim específico de exportação, não sendo possível o creditamento dos valores pagos a título de frete, devido a vedação legal existente, como já discutido anteriormente nos tópicos "Método de Apuração de Créditos" e "fretes". Por isso, a necessidade de separação dos fretes vinculados a essas operações dos demais ou, pelo menos, a informação do NCM da mercadoria para separação das que não são exportadas nessa modalidade e que permitem o creditamento;

Abaixo, apresentamos quadro sintético com os valores reconhecidos a título de crédito da COFINS, incidência não-cumulativa, do 2º trimestre de 2014:

Nº PROCESSO	TRIMESTRE	TRIBUTO	VALOR PLEITEADO	VALOR APURADO	VALOR ANTECIPADO	VALOR A RESSARCIR (A ANTECIPAÇÃO)
12585.720027/2014-81	2º TRIM/2014	COFINS	55.727.321,07	19.433.555,04	13.434.013,12	5.999.541,91

Cientificado eletronicamente do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 662 a 714, a qual destacamos resumidamente as seguintes alegações:

(...) as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/03 estabelecem dois critérios para a quantificação e apropriação dos créditos. No entanto, referida norma é silente quanto às receitas de exportação. Isto porque para fins do rateio tais receitas foram elencadas em artigo próprio, qual seja o artigo 6º da Lei 10.833/2003 (5º da Lei 10.637/2002);

Fica claro, portanto, que as receitas de exportação devem ser enquadradas conjuntamente com aquelas sujeitas ao regime da não cumulatividade, visto que ambas dariam direito ao crédito (artigo 6º);

Entender que as receitas de exportação ligadas a operações com fins específicos de exportação não deveriam ser consideradas para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que referidas operações representam para o país e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras de ter suas exportações incentivadas;

Desta feita, não se identifica qualquer vedação legal quanto à inclusão, no cálculo do rateio proporcional, das receitas de exportação de mercadorias recebidas com fins específicos de exportação (CFOP 7501), como pretendido pela fiscalização;

A Recorrente realizou aquisições de mercadorias de sociedades cooperativas, tendo sido o seu crédito glosado pela Autoridade Fiscal sob a alegação de que as mesmas teriam efetuado a exclusão dos valores repassados aos associados da sua base de cálculo;

Da análise da sistemática de não-cumulatividade instituída por essas leis, nota-se que, ao contrário do que ocorre com o ICMS e o IPI (Método de Crédito), foi adotado outro método de neutralidade tributária, denominado Método Indireto Subtrativo;

Assim, muito embora o caput do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, faça referência ao termo "crédito", constata-se que não se está diante do Método de Crédito, utilizado para o IPI e ICMS, mas sim do Método Indireto Subtrativo;

Portanto, quando a norma dispõe "não sujeito ao pagamento" deve ser entendida qualquer causa legal que livre o contribuinte, integralmente, das contribuições em apreço, ou seja, o crédito só é vedado quando há ausência de tributação, salvo nas hipóteses previstas na legislação;

A Nota Técnica n.º 13 da Cosit, ao esclarecer as razões que a levaram ao entendimento exposto na Solução de Consulta n.º 65, de 2014, coloca com muita propriedade o assunto dizendo que a vedação de creditamento prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, ocorre quando a receita decorrente da operação de compra e venda não está sujeita ao pagamento das contribuições;

(..) a legislação de regência do PIS e da COFINS não traz qualquer tipo de definição especial do conceito de insumos. Limita-se a dizer que ensejarão créditos os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

Ora, Instrução Normativa não pode albergar conceito mais restrito do que aquele contido nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, em clara **ofensa ao princípio da estrita legalidade** em matéria tributária previsto no artigo 150, I da CF, **violando ainda o próprio conceito de insumo eleito por institutos de direito privado** previsto no artigo 110 do CTN;

Com efeito, na interpretação das normas deve-se atentar para os preceitos legais que estão integrados no sistema de regras e princípios, pois a presunção de legalidade, que legitima a atividade administrativa, deve ser considerada à luz das normas positivas, dos princípios gerais do Direito, dos bens e valores juridicamente tutelados e das garantias fundamentais;

Ora, cabe à lei dar os contornos esclarecedores do tema, nos limites estabelecidos pelo constituinte derivado. Porém, não pode o legislador, a pretexto de regulamentar a não-cumulatividade, restringi-la a ponto de torná-la exceção na ordem jurídica, tal como sustenta a Receita Federal - notadamente quanto ao conceito de “insumo”;

O conceito de insumo adotado para PIS e COFINS deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa;

No caso dos autos, temos que a Autoridade Fiscal glosou diversos **materiais que são indispensáveis ao funcionamento das máquinas como, por exemplo a graxa**, alegando a autoridade fiscal que muito embora tratar-se de mercadoria com propriedade lubrificante não daria crédito por ausência de disposição legal, **entendimento na contramão do que vem decidindo o CARF, conforme decisões acima**;

Temos ainda glosa de diversos **materiais que pela sua própria natureza são peças de reposição de máquinas** que sofrem **desgaste** na sua utilização tais como correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.

Outras glosas, apesar de insumos não empregados diretamente na produção também se revelam essenciais as atividades da Recorrente tais como abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas etc.;

Em suma, todas as despesas relacionadas as atividades da Recorrente são passíveis de crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, eis que indispensáveis, seja direta ou indiretamente ao bom funcionamento da empresa e da sua produção;

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido referente ao Carço de algodão com a alegação de que parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com a finalidade de comercialização (revenda), sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram;

A Recorrente adquiri Carço de Algodão classificado na NCM 1207 cujo resultado de sua industrialização é o Farelo de Algodão na NCM 2306 e óleo de Algodão na NCM 1512;

Acosta-se aos autos planilha contendo a totalidade das notas fiscais de saída que comprovam o crédito da Recorrente (**doc.02**), bem como notas fiscais por amostragem (**doc.03**), comprovando tratar-se de notas fiscais de saída, conforme CFOP das mesmas;

Alega a Autoridade Fiscal que Integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral (direito do contribuinte ao crédito integral sobre o frete), com direito a crédito presumido (direito do contribuinte ao crédito com alíquota reduzida sobre o frete) e sem direito a crédito (sem direito do contribuinte ao crédito sobre o frete);

(...) no presente caso, entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que em ambos os casos a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

Veja-se, no tocante o disposto ao artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o fato do § 4º do referido dispositivo vedar a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, não importa, via de consequência, que os mesmos não possam se apropriar de créditos oriundos das despesas e custo;

Desta feita, inquestionável que a única interpretação do §4º do artigo 6º da Lei 10.833/03, em consonância com a diretriz constitucional no sentido de incentivar as exportações, bem como com o próprio princípio da não cumulatividade, é que tal dispositivo não impede as empresas de apropriarem os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às despesas com frete;

Assim, resta claro ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de aquisição, independentemente da existência de créditos a serem apropriados em razão da aquisição da mercadoria transportada, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, devendo o r. Despacho Decisório ser reformado, nessa parte;

(...) o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador;

Da mesma forma, também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável;

Ora, se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é a certeza. No entanto, no presente caso, mais uma vez entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete na venda vinculadas a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

Também as despesas decorrentes de armazenagem, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/03;

O mesmo princípio deve ser aplicado às demais despesas incorridas nas atividades da Recorrente também, glosadas pela Autoridade Fiscal, (...), eis tratar-se todos de serviços relacionados diretamente com a atividade da Recorrente, na forma dos incisos, II e IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

As despesas com locação de imóveis, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/03;

A autoridade fiscal glosou os valores apropriados sob diversos argumentos como “trata-se de veículo não havendo previsão legal” ou que “a descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividades desenvolvidas pela empresa”;

No presente caso, conforme se verifica dos processos de industrialização acostados aos autos, todas as despesas com maquinários, sejam eles veículos de carga, de levantamento de peso, de transporte de mercadorias etc, devem ser passíveis de creditamento;

É sabido que quando se fala em ressarcimento de crédito tributário, não há previsão legal a atualização monetária do crédito, uma vez que não se trata de apropriação

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

indevida de valores pelo Fisco, quer seja por pagamento indevido, quer seja por pagamento a maior do tributo;

É certo que no presente caso também não se trata de atualização do crédito a ser ressarcido pela Selic. A pretensão da Recorrente se funda na correção monetária do período relativo à demora da autoridade pública em viabilizar o ressarcimento no âmbito administrativo;

Ademais, havendo glosa, como no presente caso, estará a Recorrente a mercê novamente da administração pública para julgamento e prosseguimento do moroso processo administrativo, não podendo seu crédito ficar desguarnecido de atualização, sob pena de enriquecimento ilícito do poder público em detrimento do contribuinte;

Ao fim, a empresa pleiteia a reforma do Despacho Decisório com o reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado, ou caso seja o entendimento, que o julgamento seja convertido em diligência, e ainda, a juntada de novos documentos que se façam necessários à comprovação do alegado.

Ato contínuo, a DRJ-RIO DE JANEIRO (RJ) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não-cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/Cofins vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS INDIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

Crédito. Combustíveis e Lubrificantes.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda geram créditos do regime de apuração não-cumulativa.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se 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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado.

CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública em processo de restituição/compensação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade quanto as glosas subsistentes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa vinculados ao mercado externo do 2º trimestre de 2011, no valor total de R\$ 55.727.321,07, com pedidos de compensações atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para da COFINS. Após o julgamento de primeira instância administrativa, restaram controversas as glosas sobre os seguintes itens:

- 1) método de apuração dos créditos das contribuições-operações de exportação;
- 2) glosa de bens utilizados como insumo, tais como, materiais de limpeza, kits de análises laboratoriais/teste, materiais de reposição de máquinas (correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc), outras glosas (abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas etc), embalagens de transporte (paletes, big bags e bulk line);
- 3) glosa de serviços utilizados como insumos, tais como: serviços portuários (fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; lubrificação e conserto: instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e acondicionamento; de dedetização e desinfecção, recrutamento, agenciamento e seleção: serviços de transporte de funcionários: planos de medicina em grupo: funilaria e lanternagem: recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia;
- 4) crédito presumido de insumos agroindustriais;
- 5) glosa de créditos sobre fretes e despesas de armazenagem na aquisição de produtos com fim específico de exportação;
- 6) frete na transferência entre estabelecimentos;
- 7) glosa de créditos sobre frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido;
- 8) glosa de créditos sobre despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos; e
- 9) correção monetária pela mora administrativa.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho, bem como à revenda de commodities, tanto no mercado interno quanto para o mercado externo (exportação de grãos).

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos (itens 2 e 3), a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE n.º 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis n.º10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

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 apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp n.º 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.724871/2017-64

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos, constante de cada rubrica contábil anteriormente indicada no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

5. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.329 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.724871/2017-64

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo