



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

Processo nº 10920.001869/2007-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-01.358 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria Cofins não cumulativa
Recorrente INDÚSTRIAS ZIPPERER S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo da Cofins o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem o ou o serviço desejado.

CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

O crédito em relação ao serviço de colocação de mão-de-obra temporária prestado por pessoa jurídica deve ser calculado em relação ao valor integral da nota fiscal emitida pelo prestador do serviço.

CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. COSIP.

Tratando-se de tributo não recuperável, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP, cobrada junto com a fatura de energia elétrica, integra o cálculo do crédito da contribuição.

CRÉDITOS NÃO VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.

Por expressa disposição legal, é vedado o ressarcimento de créditos calculados em relação a custos, despesas ou encargos que não sejam vinculados à receita de exportação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de a recorrente calcular o crédito da contribuição em relação aos valores integrais das notas fiscais de prestação de serviço de colocação de mão-de-obra e de energia elétrica.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Domingos de Sá Filho, Mara Cristina Sifuentes, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 07-23.551, da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis, por meio do qual foram mantidas as glosas no cálculo do crédito da Cofins não cumulativa.

O acórdão *a quo* considerou não instaurado o litígio em relação à matéria não impugnada expressamente; entendeu que o conceito de insumo a ser aplicado no âmbito das contribuições não cumulativas é o mesmo previsto na legislação do IPI e manteve as glosas relativas aos seguintes valores: 1) despesas que não correspondem ao pagamento de salários incluídas na nota fiscal emitida pela empresa prestadora de serviço de colocação de mão-de-obra temporária; e 2) valor da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP, integrante das faturas de energia elétrica. O referido acórdão manteve também o realocamento de parte do crédito do mercado externo para o mercado interno, sob o argumento de que somente o crédito gerado por exportações é passível de ressarcimento.

Alegou o contribuinte que o conceito de insumo no âmbito da legislação das contribuições não cumulativas é mais amplo do que no âmbito do IPI, abrangendo os gastos gerais incorridos para a produção de bens e serviços. Disse ser equivocado o entendimento no sentido adotar o mesmo conceito de insumo da legislação do IPI, pois a Lei nº 10.833/03 não impôs nenhuma restrição e tampouco determinou que fosse adotado o conceito vigente na legislação do IPI. A materialidade das contribuições ao PIS e Cofins (receita) é totalmente distinta da materialidade do IPI, assemelhando-se mais à materialidade do IRPJ (lucro). Assim, deve ser aplicado ao conceito de insumo para o PIS e Cofins, o conceito de custos e despesas operacionais previsto nos arts. 290 e 299 do RIR/99. Nesse passo, acrescentou que o valor da fatura da contratação de mão-de-obra temporária e o valor da COSIP destacada na fatura de energia elétrica devem integrar o cálculo do crédito. A uma porque quando da contratação da mão-de-obra temporária, a tributação é praticada sobre o valor integral da nota fiscal. E a duas, porque tal como ocorre com os serviços de mão-de-obra temporária a COSIP corresponde a uma despesa vinculada ao consumo da energia elétrica, ou seja, diretamente ligada à energia elétrica consumida no processo produtivo da recorrente. Relativamente à realocação de parte do crédito para o mercado interno, que, segundo a fiscalização, somente poderia ser utilizado no abatimento da contribuição devida, alegou que a própria Receita Federal tem entendimento no sentido de que o ressarcimento pode ser estendido os créditos consumidos no mercado interno (Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe delimitar o conteúdo semântico do vocábulo “insumo” presente na redação do art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.

A fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, que adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas por meio de contato direto com o produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, pleiteia que seja adotado um conceito mais amplo, coincidente com o conceito de custos e despesas adotados pelo imposto de renda, em face da semelhança existente entre as bases de incidência das contribuições e do imposto de renda.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.833/03).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto relativo a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...)”.

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo da Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento, que serviu para apurar a contribuição (art. 3º, § 1º da Lei nº 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa ampliação dos eventos que dão direito ao crédito na Lei nº 10.833/03 resulta do fato de que os sujeitos passivos da Cofins não se limitam às empresas industriais, mas abrangem qualquer pessoa jurídica que tenha faturamento, desde que não seja isenta ou imune à contribuição.

Por tal motivo, foram incluídos no rol de eventos que dão direito ao crédito as aquisições de serviços, de energia elétrica e de energia térmica, além de benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, hipóteses que nunca foram cogitadas pela legislação do IPI.

Esta distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e da Cofins não cumulativa permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito da Cofins o crédito se relaciona ao produto de forma mediata, pois está vinculado ao processo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Pode-se afirmar com segurança que no âmbito do IPI a não cumulatividade visa desonerar o produto final, impedindo a incidência em cascata do imposto; enquanto que no caso da Cofins a não cumulatividade volta-se para a desoneração do processo produtivo em si.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação da Cofins, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, como deseja a recorrente, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não cumulativo da Cofins, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que

aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem o ou o serviço desejado.

Mas dizer que um determinado bem ou serviço é essencial ao processo produtivo também não resolve o problema, pois torna-se necessário definir a abrangência do vocábulo “essencial”.

Afinal, em um determinado processo produtivo, o que é “essencial”?

Em busca do conceito de “essencial”, recorre-se ao conceito de “essência” estabelecido na Ética de Baruch de Espinosa: **“a essência de algo é aquilo que sendo dado faz com que a coisa exista, e sendo suprimido faz com que a coisa não exista”**.

Nesse passo, para estabelecer se determinado bem ou serviço é essencial ao processo produtivo, é necessário indagar se a supressão do bem ou do serviço empregado como insumo tem alguma influência na existência do produto final ou na sua obtenção com o padrão de qualidade desejado.

No caso dos autos, o litígio versa sobre o expurgo de certos valores das faturas de contratação de mão-de-obra temporária e de energia elétrica. Das faturas da contratação da mão-de-obra temporária, foram expurgados valores não relacionados aos salários dos empregados (taxa administrativa e despesas médicas). Das faturas de energia elétrica foi expurgado o valor da COSIP – Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública.

Ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, o problema não está em estabelecer se as despesas embutidas na nota fiscal emitida pela empresa de trabalho temporário ou se o tributo destinado ao custeio do serviço de iluminação pública, incluído na fatura de energia elétrica, são ou não insumos. A questão consiste em estabelecer se esses valores são ou não custos atrelados ou embutidos no valor que o contribuinte paga pela aquisição desses insumos e se a lei ampara ou não a inclusão de tais valores no cálculo do crédito.

O art. 3º, § 3º da Lei nº 10.833/03 estabelece que:

“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 insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...);

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - (...);

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)”

(Grifei)

Quando a empresa de trabalho temporário emite a fatura, ela está cobrando um preço pelo esforço de colocar à disposição da empresa tomadora os trabalhadores necessários para que esta dê continuidade ao seu processo produtivo. Esta atividade está classificada no item 17.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, sendo considerada prestação de serviço.

Neste processo não foi questionado se a mão-de-obra poderia ou não ser considerada insumo. Ela foi considerada insumo, pois a decisão de primeira instância deixou bem claro que o valor da mão-de-obra não foi objeto de glosa. A glosa recaiu apenas e tão-somente sobre as demais despesas atreladas à mão-de-obra, que foram embutidas no preço do serviço prestado. É inequívoco que tais despesas glosadas integraram o custo do serviço de colocação de mão-de-obra.

Portanto, à luz do que dispõe o art. 3º, II, § 3º, II da Lei nº 10.833/03, o contribuinte tem direito de calcular o crédito pelo valor total do preço do serviço, sem nenhuma glosa, já que, por óbvio, os valores glosados integraram o custo do serviço prestado.

Relativamente ao valor da COSIP cobrado junto com a fatura de energia elétrica, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, o fato daquele tributo não sofrer a incidência do ICMS ou não poder ser considerado insumo, não tem a menor relevância para o deslinde da questão.

A questão da COSIP é análoga à questão do IPI não recuperável. Se o IPI for recuperável, ele não poderá integrar a base de cálculo do crédito da Cofins não cumulativa porque nesta hipótese ele não faz parte do custo. Ao contrário, se o IPI não for recuperável, ele integrará o custo e, em consequência, integrará a base de cálculo do crédito da contribuição.

A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP, é um tributo criado pelos Municípios com permissivo no art. 149-A da Constituição. As leis municipais geralmente elegem como contribuinte aquele que possua ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia. O valor da contribuição é incluído no total da fatura de energia elétrica e deve ser repassado pela concessionária ao município nos prazos fixados nas respectivas leis municipais. Essas leis elegem a concessionária como responsável tributária.

Desse modo, é evidente que o contribuinte da COSIP é o consumidor da energia elétrica, no caso a autuada, e que este tributo não recuperável é um custo atrelado ao preço da energia elétrica. E sendo custo vinculado ao consumo de um insumo essencial ao processo produtivo, deverá ser incluído no cálculo do crédito da contribuição não cumulativa, a teor do art. 3º, § 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Relativamente à realocação de parte do crédito a ser ressarcido para o mercado interno, a recorrente mencionou que uma solução de consulta da 6ª Região Fiscal teria reconhecido a possibilidade de estender o ressarcimento a créditos calculados sobre custos, despesas e encargos vinculados a receitas originadas de vendas no mercado interno. Entretanto, a defesa não indicou o número dessa decisão e tampouco o veículo em que foi publicada.

Quanto a esta questão, verifica-se que a Lei nº 10.833/03 regula as hipóteses de utilização do crédito de forma diferente, utilizando como critério a origem da receita.

Se a receita se origina de vendas para o mercado interno, a regra é no sentido de que o crédito apurado em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a estas receitas só pode ser usado no abatimento da contribuição devida no próprio mês ou em meses

subseqüentes, por força do disposto no art. 3º, §§ 4º e 10 combinado com o art. 6º, § 3º da Lei nº 10.833/03.

Por outro lado, se a receita for originada por exportações, existe regra específica no art. 6º da Lei nº 10.833/03. Neste caso, o crédito também é apurado na forma do art. 3º, mas apenas em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação e o aproveitamento se dá de forma distinta, nos seguintes termos:

“Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I a III – *omissis*...

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

(...)”

(Grifei)

Portanto, a lei só autoriza o ressarcimento em relação a créditos vinculados à receita de exportação e, mesmo assim, se não for possível esgotar esses créditos no abatimento da contribuição devida por vendas no mercado interno ou na compensação com outros tributos ao final de cada trimestre calendário.

À luz da literal disposição da lei, não é possível estender o regime dos créditos apurados na exportação aos créditos apurados em relação a custos, despesas ou encargos vinculados às receitas auferidas no mercado interno, por força da vedação contida no art. 3º, §§ 4º e 10 combinado com o art. 6º, § 3º da Lei nº 10.833/03.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de a recorrente calcular o crédito da contribuição em relação aos valores integrais das notas fiscais de prestação de serviço de colocação de mão-de-obra e de energia elétrica.

Antonio Carlos Atulim



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ANTONIO CARLOS ATULIM em 18/02/2012 11:56:20.

Documento autenticado digitalmente por ANTONIO CARLOS ATULIM em 18/02/2012.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 18/02/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP09.0320.15067.ABRB

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

9C05E6A5D7A6804A74A82EB1579C8B010593083E