



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.006840/2008-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.861 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CHOCOLEITE INDUSTRIA DE ALIMENTOS LTDA

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

Ano-calendário: 2007

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E
COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

No caso, despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização, caracterizam insumo na fabricação de produtos alimentícios, por serem itens necessários à produção, inclusive por determinação normativa legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 625/652), contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº **3401-003.786**, de 23/05/2017, que deu parcialmente provimento ao Recurso Voluntário interposto (fls. 613/623).

Pedido de Ressarcimento

Versa o presente processo sobre o **Pedido de Ressarcimento**, cumulado com Declaração de Compensação (**PER/DCOMP**), de fls. 2/27, com protocolo de 04/11/2008, demandando créditos de Contribuição de COFINS não cumulativa referentes ao 4º trimestre de 2007, no valor de R\$ 335.209,36, dos quais R\$ 265.654,27 + R\$ 12.359,89 + R\$ 28.433,75 + R\$ 24.778,37 + R\$ 3.911,19, foram utilizados em compensações.

Na Informação Fiscal do Despacho Decisório de fls. 266/274, a fiscalização se manifesta pelo parcial deferimento do pedido (no valor de R\$ 74.341,50), que se dá com fundamento no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 e no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, para aquisições à alíquota zero das contribuições (venda de lite e bebidas e compostos lácteos destinados ao consumo humano), pelos seguintes fundamentos:

(a) não se incluem no custo dos insumos o IPI incidente na aquisição, quando recuperável pelo comprador, como nas remessas para industrialização por terceiros que retornam ao encomendante, não podendo a empresa tomar créditos na aquisição dos insumos e também no retorno deles do industrializador por encomenda (notas fiscais glosadas relacionadas às fls. 271/272);

(b) não se enquadram no conceito de insumos as despesas com manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização, ainda que sejam necessárias à atividade da empresa; e

(c) na linha “outros créditos a descontar”, a empresa defendeu que havia valores de “recuperação PIS e COFINS referente venda de bebida láctea tributada indevidamente”, de junho a setembro de 2007, conforme artigo 32 da Lei nº 11.488/2007, mas a forma de cômputo adotada foi equivocada, devendo a empresa promover as retificações de DCTF e DACTON, reapurando as contribuições.

O **Despacho Decisório** de fl. 277, emitido em 27/01/2009, acata integralmente a Informação Fiscal acima, homologando parcialmente a compensação.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada do Despacho Decisório pela Unidade local da RFB, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 04/03/2009 (fls. 279/298), requerendo a reforma do Despacho Decisório e o consequente reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado na qual alega, em síntese, que:

(a) os insumos glosados (referentes a despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização) são contabilizados como custo de produção, e são obrigatórios e essenciais para a fabricação dos produtos comercializados pela empresa;

(b) no que se refere a industrialização por encomenda, o crédito declarado na “aquisição do serviço de industrialização”, não foi, de fato, utilizado;

(c) no que se refere ao erro formal apontado, este não ocorreu, pois foram transmitidos os pedidos de restituição em 22/01/2008, seguidos das DCOMP respectivas, em 23/01/2008, em consonância com a normativa vigente.

(d) a empresa não incidiu em qualquer irregularidade, sendo nula a cobrança de multa e juros sobre eventual crédito remanescente de compensação.

Na decisão de primeira instância, Acórdão nº 07-24.100 de 15/04/2011 – DRJ em Florianópolis/SC (fls. 508/518), foi julgada improcedente a Manifestação de Inconformidade, pelos seguintes fundamentos:

(a) a empresa não comprova suas alegações sobre as industrializações por encomenda, não se desincumbindo de seu ônus de afastar os resultados da fiscalização que foi feita a partir dos documentos apresentados pela própria empresa;

(b) o pedido de perícia, sem indicação precisa dos requisitos demandados no Decreto no 70.235/1972 é considerado não formulado;

(c) o conceito de insumo, na legislação que rege as contribuições, é extraído das Lei nº 10.637/2002 e nº 10833/2003, e das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e no 404/2004, não abrangendo “insumos indiretos”, como os glosados;

(d) sobre os valores referentes a “recuperação PIS e COFINS”, a retificação de DCTF e DACON é imprescindível, e não mera formalidade, pois ela é que atesta a liquidez e a certeza do crédito; e o Despacho decisório, não estabeleceu a incidência de multa e juros.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão da DRJ em 27/05/2011, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este CARF (fls. 521/556) em 27/06/2011, no qual refuta a decisão que lhe foi desfavorável expondo, em apertada síntese, que:

- reitera todos os argumentos expressos na manifestação de inconformidade (de que os insumos glosados são obrigatórios e essenciais para a fabricação dos produtos comercializados pela empresa, colacionado jurisprudência em seu favor; de que o crédito declarado na “aquisição do serviço de industrialização”, ainda que incorretamente apurado, não foi, de fato, utilizado, anexando planilha derivada do arquivo magnético apresentando dando conta de que houve equívoco na apuração fiscal;

- que não houve erro na demanda de créditos referentes a pagamentos indevidos de meses anteriores, também anexando planilha a fim de comprovar suas afirmações.

Por fim, reitera a alegação referente à incidência de multa e juros, tendo em vista o DARF que acompanhou o despacho decisório, e que, alternativamente, seja procedida igualmente a atualização do crédito, e a demanda por perícia em relação a insumos e a aproveitamento de crédito nas notas fiscais glosadas.

Da Diligência realizada

Os autos foram movimentados para o CARF, e o julgamento foi convertido em **Diligência**, pela Resolução nº 3401-000.731 (fls. 576/580), para que a unidade local da RFB:

a) calculasse o crédito da recorrente, com base nas notas fiscais constantes no arquivo magnético apresentado; (b) analisasse se o valor dos créditos encontrado no arquivo magnético é o mesmo valor declarado na DACON; (c) em caso de não mais possuir a unidade o arquivo magnético, intimasse a recorrente a reapresenta-lo; (d) elaborasse relatório com as

conclusões da diligência; (e) caso seja o valor encontrado no cálculo das notas fiscais do arquivo magnético diferente do declarado na DACON, fosse informado originou a divergência.

No Relatório referente à diligência (fls. 595/596), informa a fiscalização que os valores de créditos pleiteados no DACON não coincidem com os valores informados nos arquivos digitais, havendo pequenas diferenças em cada mês analisado, e que tais inconsistências decorrem dos valores informados pelo próprio contribuinte em seus arquivos digitais (...).

Ciente do resultado da diligência, a empresa apresentou Manifestação (fls. 601/604) no sentido de que as bases de cálculo apresentadas pela autoridade fiscalizadora na planilha colacionada no Relatório de diligência não estão corretas, deixando de considerar “despesas de alugueis”, “despesas de depreciação”, ficando a indicação de valores registrados na coluna DACON da referida tabela exatamente com a exclusão destas rubricas, e de que, além disso, foram desconsideradas na base de cálculo as “notas fiscais de serviços.”

Decisão recorrida

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão n.º **3401-003.786**, de 23/05/2017, na qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para acolher o resultado da diligência, e seu impacto redutor nas glosas efetuadas em relação a industrialização por encomenda, e para afastar as glosas referentes a despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização. Como fundamento da decisão, o Colegiado entendeu que:

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

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do acórdão n.º **3401-003.786**, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, Recurso Especial para discussão das seguintes matérias:

- (i) ao conceito de insumo para fim de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas;
- (ii) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sobre os bens e serviços utilizados antes do início e depois de encerrado o processo produtivo;
- (iii) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sobre os serviços de higienização e dedetização, e;
- (iv) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sobre os serviços de tratamento de efluentes.

Para comprovação da divergência jurisprudencial, a Recorrente apontou, como paradigmas os seguintes Acórdãos: de n.ºs 203-12.448, para a Divergência (i); 9303-002.659 e 3801-002.037, para a Divergência (ii); 3302-002.064 e 3801-00.470, para a Divergência (iii), e; 202-19.127, para a Divergência (iv).

Em seu recurso, a Fazenda Nacional:

- primeiramente, com relação ao conceito de insumo, de uma forma genérica, argumenta que somente deveria gerar crédito o gasto com insumo que seja desgastado por contato, no âmbito do processo produtivo;

- em seguida, para complementação de sua linha de raciocínio, alega que não seriam passíveis de geração de crédito os gastos ocorridos antes do início e após o final do processo de produção; e

- por fim, especificamente em relação às duas últimas matérias, alega que, tanto o serviço de higienização e dedetização, quanto o tratamento de efluentes, sendo gastos posteriores à finalização do produto, não poderiam dar direito a crédito.

Em Despacho de análise de admissibilidade, o Presidente da 4ª Câmara/3ª Seção/CARF, entendendo que os itens apresentados no Recurso Especial da Fazenda Nacional comprovou divergência jurisprudencial nas matérias, **deu-lhe seguimento** (fls. 655/662).

Contrarrrazões da Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º **3401-003.786**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e de sua análise de admissibilidade, a Contribuinte apresentou suas contrarrrazões (fls. 676/686), que de maneira sintética abaixo reproduzo:

- na empresa industrial, a totalidade dos custos compreende os gastos incorridos em todo o processo, seja ele de produção e/ou distribuição, isto é, todos os gastos que oneram uma empresa industrial e que sejam necessários ao esforço daquela, até a venda do produto final. Isto restou comprovado com a diligência realizada, reconhecida pela Turma Julgadora. E, comprovada a real utilização dos produtos e serviços na cadeia de fabricação de seus produtos, consumindo-se durante a etapa produtiva (ainda que não incorporados ao produto final).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do respectivo Despacho do Presidente da Câmara recorrida, com o qual concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional foi em relação ao conceito de insumo adotado pelo Acórdão recorrido, uma vez que a Turma julgadora, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que, no presente recurso, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep, relativamente ao **conceito de insumo**, à possibilidade de tomada de créditos sobre os bens e serviços utilizados antes do início e depois de encerrado o processo produtivo e tomada de créditos **referentes a despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização.**

Pois bem. Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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.

Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o Recurso Especial de divergência da Fazenda Nacional, no caso, englobando os bens e serviços aqui discutidos.

A Contribuinte argumenta que ao contrário do que sustenta a Recorrente em suas razões de Recurso Especial, os insumos que originaram o direito creditório utilizado são, em sua melhor acepção, **essenciais** ao processo produtivo da empresa, tendo em vista que o produto comercializado pela mesma trata-se de **BEBIDAS LÁCTEAS destinadas ao consumo humano**, a qual, na qualidade de produto alimentício, têm de manter consonância com toda a regulamentação dos Órgãos disciplinares.

Não é este senão exatamente o caso da Contribuinte, que, em atenção à normatização da DIPOA (Departamento de Produtos de Origem Animal do Ministério da Agricultura) necessita manter e conservar sua linha de fabricação, de modo a possuir até mesmo a licença para comercialização do seus produtos industrializados.

Desta forma, **não efetuar a manutenção e conservação da linha de produção, bem como o tratamento de efluentes, a higienização do ambiente, testes de laboratório e dedetização constantes das instalações da fábrica**, comprometem a qualidade do produto de tal forma a oferecerem riscos à saúde pública.

Isto posto, entendo que todos os produtos acima elencados, assim como os serviços de sua execução e aplicação, são essenciais e necessários para o desenvolvimento e fabricação dos produtos comercializados pela empresa e, assim contabilizados, como custo de produção, sendo considerados insumo, conforme o entendimento esposado neste tópico.

Há ainda que se considerar que nos itens 57 e 58 do já referido Parecer Cosit nº 05, de 2018, traria a seguinte observação/exceção:

“57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

*58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, **conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação. Assim, tendo em vista a determinação da ANVISA, como exceção, há que se admitir os gastos com as embalagens para transporte como insumos para geração de créditos**”.* (Negritei)

Dessarte, todos os créditos sobre insumos glosados referem-se a itens que guardavam relação de essencialidade e relevância ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Desta forma, penso que se deva reconhecer a natureza de insumos para **despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização**, da empresa.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de se conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos