



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.903520/2014-10
ACÓRDÃO	3402-012.692 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZAÇÃO DO EXTREMO OESTE - COOPEROESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2010

CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PROCESSO PRODUTIVO.

É considerado insumos para geração de créditos a descontar na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa somente os bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de fabricação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a: (i) filme stretch utilizado para embalagem; (ii) combustíveis; e (iii) fretes na aquisição de leite “in natura”, desde que tais fretes, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições não cumulativas.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcio Jose Pinto Ribeiro(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Marcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui debatidos, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição da Cofins (PER/DCOMP nº 08972.87972.181113.1.5.11-5334), cumulado com declarações de compensação, tendo como saldo solicitado disponível para ressarcimento o valor de R\$ 1.085.356,00, referente a créditos da Cofins. Esses créditos, apurados sob o regime da não cumulatividade com base nos dados do Dacon, são decorrentes das operações da interessada com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2010, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações. Do Despacho Decisório

O pleito da contribuinte foi parcialmente deferido, como segue no Despacho Decisório de 05/10/2015: (...)

A análise do crédito se deu a partir das informações prestadas pela interessada através do Dacon e apresentadas conforme solicitadas através de intimações fiscais. Para a confirmação dos valores declarados como geradores de créditos a descontar foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo.

Conforme relatório fiscal (o qual foi anexado autos nesta ocasião), por não se enquadrarem nas hipóteses legais de crédito, foram glosados os valores das aquisições dos itens que seguem indicados pela linha do Dacon:

- Linha 01- Bens adquiridos para revenda: Foram glosadas as aquisições de bens adquiridos de cooperados, cujo creditamento é vedado de acordo com o art. 23, I da IN SRF 635/2006. A Autoridade Fiscal ressalta que esta linha deve ficar totalmente fora do rateio uma vez que bens para revenda não podem estar vinculados a saídas não tributadas e que, portanto, na reapresentação do DACON, toda a linha foi migrada para o mercado interno tributado.

- Linhas 02 e 03 – Foram glosadas as aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos, glosas que foram divididas por classificação, seguindo os moldes da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte:

a) Rubricas Compra Embalagem – Tintas, Bebida Láctea, Creme de Leite, Leite, Queijo e Pepino: Produto Filme Stretch utilizado para envolver o pallet e proteger o produto durante o armazenamento e posterior transporte;

b) Rubricas Compra Combustíveis – Caldeira, Empilhadeira e Transporte Matéria Prima: Produtos gás GLP, óleo combustível de xisto e óleo diesel LT. O gás GLP é utilizado nas empilhadeiras que fazem a movimentação do produto até a estocagem. O óleo combustível de xisto é utilizada nas caldeiras geradoras de calor para o processo de pasteurização do leite. O óleo diesel é usado em caldeiras e nos caminhões que fazem a coleta do leite in natura recebido dos produtores;

c) Rubricas Lubrificantes / Manutenção da Caldeira: Todos os produtos desta classificação servem para a manutenção de caldeira, manutenção dos tanques de leite da indústria e lubrificação de máquinas e equipamentos industriais;

d) Rubricas Materiais de Laboratório e Análise / Materiais de Limpeza e Uniformes e EPI: Todos os produtos desta classificação servem para análises e controle da qualidade do produto fabricado, limpeza das máquinas do parque industrial a fim de assegurar a qualidade final do produto bem como uniformes e equipamentos de proteção individual necessários para garantir a higiene do parque industrial e segurança dos funcionários;

e) Rubricas Materiais Tratamento de Água / Tratamento de Efluentes: Todos os produtos desta classificação servem para o tratamento de água e o tratamento de efluentes da indústria;

f) Rubricas Peças Manutenção: Todos os produtos desta classificação são utilizados aparentemente nas máquinas envolvidas no processo produtivo. O termo “aparentemente” foi utilizado pois a descrição da nota não deixa claro em qual máquina ela foi utilizada. Entretanto, de forma amostral, concluímos que as notas das peças aqui classificadas são aparentemente utilizadas nas máquinas envolvidas no processo produtivo;

g) Rubricas Frete sobre compra de insumos: Os fretes de “compra de leite in natura”, os quais não dá direito ao chamado “crédito regular cheio”, aquele enquadrado no art. 3º da Lei 10.833/2003;

h) Rubrica Serviços de Representação Comercial: Todos os itens aqui classificados apresentaram a descrição “comissões” e tratam-se, pela descrição genérica das notas, de comissões paga pela prestação de serviço de representação comercial;

i) Rubrica Serviços de Telefonia: A maioria das notas aqui classificadas apresentam a descrição genérica “telefone”. Algumas apresentam descrição “leite cru refrigerado”;

j) Rubrica Serviços de Manutenção – Tanques de Leite e Veículos: Todos os itens classificados como manutenção de Tanques de leite apresentaram a descrição genérica “serviços terceiros retenção” e “manutenção de reparos”. Já os itens classificados como manutenção de veículos apresentam descrição “pneus e borracharia frotas”. Trata-se, mediante análise amostral de notas fiscais, de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial da cooperativa e de veículos utilizados. - Linha 07 - Armazenagem e fretes na operação de venda: Foram glosados todos os CTIC de compra, uma vez que o art 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 autoriza apenas o creditamento de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

- Linha 10 - Encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado: Foram glosados os encargos de depreciação/amortização sobre máquinas e equipamentos que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda; Também foram glosados os itens “Parte instalação frigorífica” cujo CFOP registrado na nota fiscal de venda foi o 6.116 (Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura); pela descrição da nota (partes de instalação) e pelo CFOP registrado aparentemente estas partes não estão em efetivo funcionamento e, portanto, não estão sendo utilizadas na produção de leite e seus derivados;

- Linha 13 - Outras Operações com direito a crédito: Segundo a memória de cálculo apresentada, a cooperativa listou várias notas com a rubrica “Despesa – aluguel de software” na linha 13 do DACTON. Apresentou apenas seguinte justificativa na resposta ao item 4 da Intimação: “O crédito informado na linha 13 foi apropriado com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003”;

Em relação ao crédito presumido, informado na linha 25 do DACTON, informa a Autoridade Fiscal que foi glosado, em função do rateio (explicado no item 3.5 de seu relatório), o percentual destacado referente às saídas de vendas suspensas (devido à vedação prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004) e transferido todo o valor de crédito remanescente (após dedução dos débitos de PIS/Cofins) de R\$ 284.094,56 da coluna mercado interno não tributado (ressarcível) para a coluna mercado interno tributado (créditos não ressarcíveis). Ao final a Autoridade Fiscal informa:

Todas as glosas referenciadas neste Despacho encontram-se discriminadas de forma individualizada em arquivo digital contidos em mídia – CD – juntada ao processo físico 10925.722574/2011-25 à disposição do contribuinte. Os arquivos são as próprias memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte com indicação clara de quais notas/bens foram glosados. (destaque no original)

A Autoridade Fiscal relata, ainda, que houve ajuste no rateio proporcional das receitas, devido a inconsistências verificadas entre os valores declarados em DACTON para receitas tributadas à alíquota zero e os valores demonstrados pela empresa em memória de cálculo.

Da Manifestação de Inconformidade

No tópico 3.1. Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Conceito de Insumos – NÃO CUMULATIVIDADE PIS E Cofins contesta o conceito de insumo adotado pelo Fisco aduzindo que: o conceito empregado nas Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 é abrangente e vai muito além do que os bens que integram diretamente o produto final ou que se desgastem diretamente em contato com os produtos fabricados ou se consomem na prestação de serviços; em nenhum momento a lei condiciona o insumo a ação diretamente exercida sobre os bens em fabricação ou a aplicação direta na prestação de serviços; o conceito de insumos aplicado ao PIS e COFINS não é o mesmo daquele empregado pela legislação do IPI, desta forma, não se pode pretender equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/COFINS) e industrialização de produto (IPI). Conclui que, então, não deve prosperar a glosa dos créditos sobre os custos e despesas tratadas nos subtópicos 3.3.1 a 3.3.6 de sua manifestação, “visto tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção da Impugnante, constituindo-se essencialmente como insumos de produção”.

Passa a defender o direito de créditos em relação aos valores de aquisição de bens e serviços glosados iniciando pelo o filme stretch, bem que, segundo alega, consiste de insumo necessário, pois sem a aplicação dessa proteção as embalagens do leite ficariam expostas e se romperiam facilmente durante o transporte da produção até o estabelecimentos que irão promover a venda a varejo (clientes da Impugnante).

Em relação aos Combustíveis informa que: a utilização do gás GLP ocorre nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica até os galpões de estocagem, onde o leite obrigatoriamente deve ficar estocado pelo período de quarentena antes de poder ser comercializado; o óleo de xisto é utilizado exclusivamente nas caldeiras que geram o calor para o processo de pasteurização e posteriormente esterilização do leite longa vida. O óleo diesel é utilizado nas caldeiras, e, também é utilizado nos caminhões que fazem a coleta do leite in natura nos produtores para trazer até a fábrica. Diz que a glosa afronta a lei, haja visto o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ao tratar dos insumos com direito a crédito, estabelece textualmente que "inclusive combustíveis e lubrificantes" geram direito ao crédito. E alega que não há dúvidas que os combustíveis utilizados nas caldeiras (que geram vapor para as máquinas na indústria), ou no transporte da matéria prima e também para movimentação da produção dentro da fábrica é um insumo empregado no processo produtivo.

Traz como fundamento de sua defesa ao direito de crédito em relação às aquisições de Lubrificantes e Materiais para Manutenção da Caldeira Acórdão do Carf, nº 3102-001.740, em cuja ementa consta que “As despesas com extração de madeira, transporte, manutenção de máquinas, frete nacional e armazenagem nas operações de exportação estão abarcados pelo conceito de insumo previsto

no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, para efeito do cálculo dos créditos da COFINS não-cumulativos”; da ementa a Recorrente destaca o termo “manutenção de máquinas”.

Em relação às Materiais para Laboratório e Análise do Leite, Materiais de Limpeza, Uniformes e EPI informa: materiais de laboratório e análise são utilizados na realização das análises de qualidade do leite para saber se o mesmo está adequado ou não para o consumo humano; os materiais de limpeza consistem de produtos para a higienização das máquinas para mantê-las livres de quaisquer impurezas que possam comprometer o leite; os uniformes e os equipamentos de proteção individual - EPI são de uso obrigatório em determinados setores do processo industrial. Afirma, então que tais produtos têm finalidade vital no sensível processo produtivo do leite, pois as análises laboratoriais são executadas constantemente e a cada determinado número de horas de produção, as máquinas são obrigatoriamente submetidas aos processos de limpeza (CIP), a fim de garantir a integridade do leite que vai para o consumidor final. Conclui, tais produtos devem integrar a base de cálculo dos créditos, posto que integram e são essenciais ao processo produtivo do leite.

Quanto aos Materiais para Tratamento de Água e Efluentes informa que: os materiais para tratamento da água, são utilizados para manter a qualidade da mesma antes de ser aplicada nos processos produtivos; a água é utilizada essencialmente na produção de vapor para a pasteurização e esterilização do leite, bem como, nos processos de limpeza das máquinas do processo industrial. Conclui que tais produtos são imprescindíveis ao processo produtivo, compõem o custo de produção e devem integrar a base de cálculo dos créditos do PIS e COFINS.

Em relação às Peças de Manutenção Das Máquinas e Equipamentos Industriais, afirma que todas as peças registradas como manutenção de máquinas e equipamentos industriais ou peças para manutenção das máquinas do sistema de envase do leite, são utilizadas na manutenção das máquinas do processo produtivo, sendo registradas em separado das demais em função da sua especificidade. Com fundamento em decisão da Delegacia da Receita Federal De Julgamento em Belo Horizonte, alega que as partes e peças de reposição adquiridas para utilização em máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS, independentemente de entrarem ou não em contato direto com os bens produzidos para venda, bastando que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. E acrescenta que todas as peças classificadas nas rubricas apontadas pelo agente fiscalizados foram contabilizadas nas despesas ou no custo de produção, pois, não representam acréscimo de vida útil maior do que um ano ou não atingem o valor mínimo para serem contabilizadas no ativo imobilizado.

Contesta a glosa de Frete Sobre Compra de Insumos, no caso, o leite in natura alegando que, ao contrário do entendimento da Autoridade Fiscal, o serviço de transporte será tributado normalmente, pois, trata-se de operações distintas, uma prestação de serviço sujeita a tributação normal e outra operação comercial onde a mercadoria está sujeita a alíquota zero. Ou seja, o fornecedor do serviço de frete irá pagar Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, portanto, não há vedação a esse crédito.

Em relação aos Serviços de Representação Comercial, discorda do entendimento do Fisco alegando que considera esse tipo de serviço é necessário à sua atividade, visto que, se não existirem vendas, o negócio não teria razão de existir e ficaria inviabilizado. E os serviços que viabilizam direta ou indiretamente a operação da empresa, geram direito a crédito.

O mesmo diz em relação aos Serviços de Telecomunicação: devem ser considerados como despesas necessárias à atividade da Impugnante, visto que, sem esses serviços não consegue exercer plenamente suas atividades.

Quanto aos Serviços de Manutenção da Indústria, alega que os serviços contratados aplicados sobre as máquinas e equipamentos, são considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, aplicados diretamente sobre o produto em transformação. Aduz que o auditor fiscal informa que comprovou com base em amostragem de notas fiscais que os serviços são aplicados na manutenção das máquinas e equipamentos do parque industrial, devendo então ser mantido o crédito.

Defende o direito ao crédito em relação às Despesa Aluguel de Software, visto que os softwares para gerenciamento das informações e os necessários para a emissão dos documentos fiscais são imprescindíveis, pois na falta dos mesmos o negócio ficaria inviabilizado (se a empresa for impossibilitada de emitir nota fiscal todo o processo está inviabilizado).

No tópico intitulado Das Glosas Sem Constituição de Prova nem Fundamento Legal - ônus probandi, a interessada defende que é dever do agente fiscalizador provar que o contribuinte não tem direito ao crédito negado ou que os seus documentos fiscais escriturados não existem, pois a escrituração dos contribuintes gozam de presunção legal de veracidade. Diz ter provado o crédito, mediante a apresentação das memórias de cálculo e da escrituração contábil e fiscal e que inexistem nos autos qualquer prova comprobatória das alegações das irregularidades apontadas. Conclui que é inequívoco a improcedência das alegações do agente fiscalizador que laborou em equívoco e nada provou.

Contesta as glosas de créditos de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda alegando que o agente fiscalizador entendeu por glosar o crédito referente ao frete sobre compra de leite in natura sob o argumento de que esses fretes são sobre compras e o inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 autoriza somente o crédito sobre as operações de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Mas que, entretanto, em nenhum momento a autoridade fiscalizadora comprovou que a Impugnante não teria direito a crédito. Afirma, então, que não há como negar que a Impugnante tem direito ao crédito sobre os fretes na compra de matéria prima e que o fato de ter sido informado os valores equivocadamente na linha 07 ao invés de informar na linha 02 da Dacon não diminui o direito creditório, visto tratar-se de um erro escusável que em nada alterou o valor do crédito nem tampouco prejudicou os cofres públicos, pois, conforme mencionado no tópico anterior, toda a base de cálculo dos créditos informados na Dacon no intervalo de linhas 01 a 13 é somado na linha 14 e o crédito somente é apurado na linha 15, logo, independente em qual linha da Dacon a base do crédito foi informada, a apuração somente será feita na linha 15.

Quanto às Glosa dos Encargos de Depreciação, a Recorrente inicialmente reclama que não lhe foi fornecido o detalhamento de quais os bens foram glosados sob a alegação de não estarem ligados a produção do leite, mas que lhe foi apenas apresentado o demonstrativo global com os valores glosados. No mais, alega que a glosa se deu em afronta ao inciso VI do art. 3º da lei nº 10.833/2003, considerando que tal dispositivo não condiciona o direito ao crédito ao fato de os bens se relacionem diretamente com os produtos fabricados. Afirma que os “equipamentos de segurança utilizados na indústria, as empilhadeiras que transportam a produção da fábrica até os armazéns de estocagem, os pallets utilizados no armazenamento” de fato “não entram em contato diretamente com o produto final, porém, em nenhum momento a Legislação determina isso, esse seria um conceito aplicável ao IPI, e, conforme averbado alhures, não pode ser extensível ao PIS e Cofins”.

No que tange aos Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado - "Parte Instalação Frigorífica" aduz que forneceu demonstrativo detalhado para o agente fiscalizador sobre os créditos apropriados sobre os bens do ativo imobilizado. Dentre outros detalhes, as memórias de cálculo apresentadas continham a informação "Data de Ativação", esta em que o bem passou a ser utilizado na produção. Explica que o CFOP 6.116, representa a remessa dos produtos adquiridos através de uma nota fiscal com CFOP 6.922 (lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura). Para comprovar isso, traz em anexo cópia da nota fiscal global com CFOP 6.922 no valor de R\$ 870.000,00 juntamente com as respectivas notas fiscais de remessa sobre as quais o crédito foi apropriado. Diante dessas informações, fica evidente que é totalmente infundada a conclusão do agente fiscalizador de que "aparentemente" essas partes não estão em efetivo funcionamento. Portanto, os créditos glosados devem ser reestabelecidos.

Em relação ao Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais a Recorrente aduz que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscalizadora para fundamentar a vedação ao crédito nos casos de venda com suspensão das contribuições, no caso, § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, para as operações do período em questão está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei 11.033, de

21/12/2004, que determina que as vendas efetuadas com alíquota zero não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações; acrescenta que a teor do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, os créditos acumulados em função das vendas sujeitas a alíquota zero poderão ser ressarcidos na forma desse artigo.

No tópico Rateio Proporcional das Receitas de Vendas Tributadas e não Tributadas no Mercado Interno inicialmente aduz que a Autoridade Fiscal, com fundamento nos parágrafos 7º, 8º e 9º do artigo 3º da das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, diz que

... os contribuintes podem escolher entre dois critérios para apropriação dos créditos vinculados a receita tributada e não tributada no mercado interno. As opções são a apropriação direta ou o rateio proporcional com base na receita operacional bruta. Alega ainda, que feita a opção por um dos métodos, esse único método será aplicado para todo o ano.

Salienta, então, o fato de que tais dispositivos legais regulamentam o rateio dos créditos na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa, em relação apenas à parte de suas receitas. O que não é o caso da Impugnante, pois todas as receitas estão sujeitas a não cumulatividade.

Segue alegando que o agente fiscalizador argumenta que esses critérios, por analogia, são adotados para a segregação dos custos e despesas vinculados as receitas tributadas e não tributadas no mercado interno, mas que, não encontrou “na legislação de regência das contribuições para o PIS e COFINS, dispositivo que determine a utilização por analogia desses critérios para segregação dos créditos vinculados a receita tributada e não tributada”.

Segue, então, alegando que a contribuinte afirma que identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente à receita não tributada no mercado interno, como é o caso das embalagens do leite UHT, e apropriou diretamente na coluna “Não Tributadas no Mercado Interno”; o mesmo foi feito com os custos e despesas vinculadas à receita tributada. Explica que, como existem custos e despesas de uso em comum, por exemplo energia elétrica, estes foram rateados proporcionalmente à receita bruta auferida.

Argumenta que a autoridade fiscal, após fazer os ajustes na base de cálculo das contribuições, utilizou o crédito de rateio para todos os custos e despesas, sem considerar os valores que foram apropriados diretamente na coluna específica, distorcendo assim o valor do crédito a ser ressarcido. Salienta que nas memórias de cálculo apresentadas foram demonstrados detalhadamente os critérios de rateio ou de apropriação direta de cada tipo de insumo. Conclui a manifestante que não merece prosperar o critério de rateio utilizado pela autoridade fiscal por não refletir a realidade e contrariar as orientações para o preenchimento do Dacon.

No mais, contesta os ajustes na proporção da receita bruta tributada e não tributada no mercado interno. Reclama que o agente fiscalizador não observou nas memórias de cálculo a existência de receitas financeiras, que também são tributadas a alíquota zero, e que considerando o valor dessas receitas, conforme informadas na memória de cálculo, mais as vendas sujeitas a alíquota zero, o valor fecha exatamente com o valor das receitas alíquota zero declaradas no Dacon.

Suscita a ilegalidade da glosa dos créditos vinculados às vendas suspensas por ter sido realizada no entendimento equivocado de que o art. 8º da Lei 10.925/04 por ser regra especial deve prevalecer sobre a regra geral disciplinada no art. 17 da Lei nº 11.033/04. Alega que ambos os diplomas legais são de caráter especial e não geral e ambos têm a mesma hierarquia no ordenamento jurídico das normas, trata-se de duas leis ordinárias, contudo, uma publicada em setembro de 2004 (Lei nº 10.925) e a outra em dezembro de 2004 (Lei nº 11.033). Ambas as normas regulam o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, enquanto a primeira norma publicada impedia o direito ao crédito (Lei nº 10.925/04), a segunda norma (Lei nº 11.033), posterior a primeira, estabeleceu o direito ao crédito das contribuições em destaque quando se tratar de operações que ocorram com suspensão. Portanto, sendo a Lei nº 11.033, de 21.12.2004, posterior à Lei nº 10.925, de 23.07.2004, é imperioso que a Lei mais nova prevaleça em relação a mais antiga.

Por fim, a Recorrente defende ter direito à correção monetária, à taxa SELIC, incidente a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250/1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900/2008.

Pede o provimento da Manifestação de Inconformidade e o restabelecimento das glosas. É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ/FNS, mediante Acórdão nº 07-40.493, decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 31/01/2010 a 31/03/2010 DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação. DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. Nos processos administrativos referentes a reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON A apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de

custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO. Todos os tipos de créditos apurados no regime não cumulativo da Cofins devem ser utilizados no desconto da contribuição devida do período; somente os créditos decorrentes de receitas não tributadas no mercado interno e os créditos decorrentes de receitas de mercado externo, não utilizados via desconto, podem ser compensados ou ressarcidos. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 31/01/2010 a 31/03/2010 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: 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. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO. É vedado o direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO. A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. A despesa com frete na aquisição de bens pode compor a base de cálculo do crédito da não cumulatividade quando este integre o custo de aquisição de bem utilizado como insumo, em relação ao qual haja direito à crédito. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Na sistemática de apuração não cumulativa, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição empregadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que o emprego dessas partes e peças não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE. Na sistemática de apuração não cumulativa, há possibilidade de creditamento em relação aos

serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE. Na sistemática de apuração não cumulativa, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRODUTOS DE LIMPEZA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não cumulatividade. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. No âmbito do regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 não podem ser objeto de pedido de ressarcimento, nem compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. RECEITAS TRIBUTADAS. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O crédito correspondente às receitas tributadas no mercado interno não são passíveis de ressarcimento. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO. REQUISITOS PARA ELEIÇÃO. A pessoa jurídica sujeita à cobrança não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que aufera receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério. No caso de eleição pelo método de apropriação direta, o contribuinte deverá manter sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformado, o contribuinte apresenta tempestivo recurso voluntário, no qual repisa os argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade, para as glosas mantidas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia no conhecido tema da não-cumulatividade das contribuições, em relação ao conceito de insumo, e outros dispositivos presentes no artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833.

Pois bem, antes de adentrar na análise de cada um dos insumos glosados, vale tecer algumas considerações sobre o conceito de insumo e o caminho percorrido na jurisprudência administrativa e judicial.

Considerações sobre o conceito de insumo

A controvérsia cinge-se no pilar argumentativo da não-cumulatividade das contribuições sociais, quanto à definição e enquadramento daquilo que é utilizado pelo contribuinte em questão como insumo no decorrer do seu processo produtivo, dado, em consequência, o direito ao credimento de tais valores.

A temática não-cumulatividade das contribuições sociais – prevista no artigo 195, parágrafo 12º, da Constituição Federal, é antiga, e caminha especialmente nas previsões infraconstitucionais, que regulam e delimitam o termômetro constitucional, do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833.

Antes de adentrarmos à lide posta pelo presente processo administrativo, vale tecer algumas considerações sobre o supramencionado instituto, considerando o complexo caminho interpretativo que lhe foi endereçado em seu desenvolvimento normativo e jurisprudencial, seja na esfera administrativo, seja na esfera judicial.

O ponto principal da discussão dos créditos das contribuições consiste na definição do que são “insumos”, de bens e serviços utilizados, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, de ambas as Leis¹.

A jurisprudência administrativa atravessou longo caminho para chegar ao atual entendimento – que ainda carrega intensas controvérsias, seja em razão da concessão do crédito em relação a determinados institutos, tal como o frete, marketing, dentre outros, seja em razão da alteração da forma pela qual é considerado o resultado, quanto à aplicação do voto de qualidade.

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça pontuar entendimento quanto ao conceito aplicável aos insumos, com a justa tentativa de delimitar de forma mais clara – e não tão arbitrária, a possibilidade de aproveitamento de créditos pelo contribuinte, ainda há nebulosa esfera de subjetividade que precisa de enfrentamento, e minimamente, uniformização.

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termo do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa do quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bem e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai”.²

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

² MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a

primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem adotar ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226³, adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma, sendo impossível delimitar uma uniformidade e homogeneidade das decisões.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

³ O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).⁴

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto vencedor, do Ministro Napoleão, teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser “possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “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”.

A relevância, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que

⁴ Resp 1.221.170 – PR, disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁵

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo –, adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Mas, em que pese as críticas proferidas ao Parecer e à Nota SEI 63/2018, como não fazem parte da presente análise, basta que se destaque a restrição indevidamente posta no entendimento esposado pela PGFN, para passarmos à análise do recorte proposto no presente artigo, que é análise dos créditos de PIS/Cofins sobre os fretes em diferentes momentos e diferentes operações. Superada as considerações generalizadas sobre o tema, passemos à análise das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

⁵ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

Superadas as considerações gerais sobre o conceito de insumo, passo à análise de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

Embalagem – Filme Stretch

Afirma a fiscalização que, em conformidade com a IN 247/2002 e 404/2004, é necessário distinguir embalagem de apresentação – incorporada ao produto durante o processo de fabricação, da embalagem de transporte – usualmente empregada para venda ao consumidor, e que, no presente caso, o “Filme Strech” não se enquadra nesta categoria de insumo passível de gerar créditos na não-cumulatividade, posto que é utilizado apenas como elemento protetor do produto até o comprador, ou seja, faz parte da embalagem de transporte da mercadoria.

Fato é que o contribuinte demonstrou que o filme stretch e os pallets são utilizados com objetivo de melhor guarnecer a mercadoria, fazendo com que se acomodem de forma mais protegida nas embalagens utilizadas durante o processo produtivo, com maior garantia de sua integralidade quando da chegada ao destinatário final.

Isto posto, voto por reverter as glosas de embalagem – filme stretch, dando provimento a este ponto.

Combustíveis – Gás GLP, lenha, óleo combustível de xisto e óleo diesel

A contribuinte alega que o gás GLP é utilizado nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica até os galpões de estocagem, onde o leite obrigatoriamente deve ficar estocado; que a lenha e o xisto são utilizados exclusivamente nas caldeiras que geram o calor para o processo de pasteurização e, posteriormente esterilização do leite longa vida e o óleo diesel é utilizado nas caldeiras, bem como nos caminhões que fazem a coleta do leite in natura dos produtores até a fábrica. Segundo ela, os combustíveis utilizados nas caldeiras (que geram vapor para as máquinas na indústria) ou no transporte da matéria prima e para a movimentação da produção dentro da fábrica são insumos empregados no processo produtivo.

Entendeu a decisão de primeira instância que o gás GLP utilizado nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica (produto acabado) até os galpões de estocagem (onde devem permanecer em quarentena antes de poder ser comercializado) e óleo diesel utilizado nos caminhões que transportam a matéria-prima do produtor até o estabelecimento da contribuinte não se caracterizam como insumo e, portanto, suas aquisições não geram créditos da não cumulatividade. Por outro lado, o óleo combustível de xisto e o óleo diesel utilizado em caldeiras caracterizam-se como insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, uma vez que se utilizados na caldeira, a qual consiste de um equipamento utilizado no processo produtivo da empresa.

Contudo, discordo do entendimento esposado acima.

Nesse contexto, os combustíveis aqui discutidos fazem parte do processo produtivo do contribuinte, posto que utilizado nas diferentes etapas da produção de leite, pelas máquinas e

demais equipamentos utilizados para tanto. Considero importante diferenciar as operações feitas de “produtos acabados”, porque neste ponto, o transporte é feito entre o pátio fabril e o local onde são armazenadas as mercadorias, e não o transporte relativo ao escoamento da mercadoria para estabelecimento varejista do mesmo contribuinte.

Voto, portanto, para reverter respectivas glosas, dando provimento a este ponto.

Materiais para laboratório e análise do leite. Materiais para limpeza e esterilização das máquinas industriais. Uniformes e materiais de proteção individual

Apesar de apresentado tópico específico no recurso voluntário, tais glosas foram revertidas pela decisão de primeira instância.

Do frete sobre a aquisição de insumos – aquisição do leite in natura

Afirma o contribuinte que o frete pago nas compras sobre leite in natura é referente ao frete pago na coleta do leite junto aos produtores, fazendo parte do custo da matéria-prima. Ademais, entende que “não se trata de aquisições com suspensão conforme argumenta o agente fiscalizador, e mesmo que fosse, as aquisições de leite com suspensão gera direito a crédito presumido das contribuições”. Assevera, quanto ao frete, que o serviço de transporte é tributado normalmente, tratando-se de operações distintas: uma operação de serviço sujeita à tributação normal e outra operação comercial na qual a mercadoria está sujeita à alíquota zero. Em suma, como o fornecedor do serviço de frete irá pagar o PIS e a Cofins não há vedação ao crédito.

Já a decisão de primeira instância, afirma que, no caso presente, as aquisições de leite in natura ocorreram com a suspensão do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins e, dessa forma, não permitem a apropriação do crédito básico (alíquotas básicas). E o respectivo frete, por compor o custo de aquisição do bem, tampouco gera direito ao crédito, mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Neste ponto, aplica-se a Súmula CARF 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Isto posto, voto por reverter as glosas, e dar provimento a este ponto.

Serviços de telecomunicação

A fiscalização afirma que todas as notas classificadas na rubrica “Serviços de Telecomunicações” apresentam a descrição genérica “telefone” e aduz que serviço de telefonia não tem nenhuma relação com a atividade fim da cooperativa e, dessa forma, não se enquadra no conceito de insumo.

Noutro passo, o contribuinte defende o direito ao crédito alegando que, conforme decisão do Carf, resta claro que o conceito de insumos de produção deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, assim sendo, os serviços de telecomunicação também devem ser considerados como despesas necessárias à atividade da Impugnante.

A decisão de primeira instância manteve as glosas, posto que o tipo de serviço não se enquadra como essencial ou relevante para o processo produtivo, considerando tratar-se de serviços telefônicos.

Irretocável a decisão de primeira instância, e, pelas mesmas razões, voto por manter as glosas, e negar provimento a este ponto.

Serviços de representação comercial

Afirma a fiscalização que na memória de cálculo apresentada, a cooperativa listou várias notas com a rubrica “comissões sobre vendas” e “aluguel de software” na linha 13 do Dacon, apresentando a seguinte justificativa na resposta à intimação fiscal: “O crédito informado na linha 13 foi apropriado com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003”.

Em relação às comissões de venda, o contribuinte limita-se ao argumento de que não concorda com o entendimento fiscal, pois, considera os serviços de representação comercial um serviço necessário à sua atividade, visto que, se não existirem vendas, o negócio não teria razão de existir e ficaria inviabilizado.

A decisão da DRJ manteve as glosas, com supedâneo no argumento de que os serviços de representação comercial não se relacionam com o processo produtivo do contribuinte, e, portanto, não fazem jus ao pleito creditório.

Neste ponto, entendo correto o posicionamento da DRJ. Em que pese a possibilidade de se considerar como serviços tomados, tributados, e passíveis de creditamento, não foi comprovado pelo contribuinte se, de fato, são serviços prestados pelos representantes comerciais, ou se estão atrelados no âmbito trabalhista à cooperativa. Ainda assim, em relação à primeira hipótese, teríamos contradições a serem superadas para o debate sobre o direito ao crédito.

Desta feita, mantenho a glosa, negando provimento a este ponto.

Do frete sobre compra de insumos para produção, despesas com armazenagem e fretes na operação de venda e encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado

Neste ponto, as diversas glosas abordadas foram efetuadas pela fiscalização considerando a confusão das rubricas apresentadas pelo contribuinte – sem a devida identificação e segregação do frete sobre compra de insumos e frete nas operações de venda, por exemplo.

E, a partir da manifestação de inconformidade, vê-se que não foram acostados aos autos quaisquer documentos ou afirmativas suficientes à elidir a glosa realizada, tendo sido mantida pela decisão de primeira instância.

Neste ponto, considerando que, em sede de recurso voluntário, o contribuinte também não apresentou nenhum documento contábil ou fiscal que tenha o condão de demonstrar os supostos equívocos afirmados, não há que se dizer sobre o direito creditório.

Isto posto, mantenho a glosa, e nego provimento por insuficiência probatória.

Conclusão

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito quanto às embalagens – filme stretch, combustíveis - óleo combustível de xisto e óleo diesel e do frete sobre a aquisição de insumos – aquisição do leite in natura.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro