



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11030.900007/2015-87
ACÓRDÃO	3102-002.542 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA TRITICOLA DE ESPUMOSO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

São indeferidos os pedidos de diligência ou perícia, quando tais providências forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada, quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador, ou quando os pedidos deixarem de conter os requisitos estabelecidos pela legislação.

COOPERATIVA. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021. POSSIBILIDADE

Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das argumentações relativas a “materiais para limpeza industrial”, “materiais para manutenção de máquinas e equipamentos”, glosa de “produtos sujeitos à tributação monofásica”, bem como no item “correção de valores” e “itens dados em comodato”, “bens e serviços adquiridos como insumos”, “energia elétrica”, “locação de veículos”, “fretes”, “devoluções”, “documentos não apresentados”, “imobilizado”, assim como glosa sobre os créditos presumidos, e, na parte conhecida, para dar provimento parcial ao recurso voluntário a fim de reverter as glosas de créditos de vestimentas e EPIs, bem como aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante na decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade que visa combater Despacho Decisório sobre o PER nº 00781.30618.130313.1.1.10-4000 relativo a crédito de Contribuição para o PIS/Pasep -Mercado interno no valor de R\$ 97.259,79, referente ao PA 4º trimestre de 2008.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e reconheceu o crédito no valor de R\$ 43.227,12, sob fundamentação constante do Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 23 a 32.

O Pedido de Ressarcimento (PER) foi apresentado à RFB em função do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS decorrentes da não-cumulatividade vinculados as receitas de venda no mercado interno com suspensão, tributadas à alíquota zero e exportação, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Em seu TVF, a autoridade tributária caracterizou a empresa nos seguintes termos:

A empresa beneficia e industrializa diversos produtos da agroindústria, tais como: arroz, milho, soja, trigo, aveia, farinha de trigo, rações (aves, bovinos, suínos, etc), carnes e miúdos (bovinos, suínos), etc.

A autoridade fiscal afirmou que glosou integralmente os créditos relativos a bens para revenda por entender que não há previsão legal para seu ressarcimento. Segundo a autoridade:

Em resumo, a utilização dos créditos do PIS/COFINS - Não Cumulativos para fins de compensação ou ressarcimento só poderá ser realizada em relação a custos, despesas e encargos vinculados as vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência e às receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior, não abrangendo assim, os custos de aquisições de mercadorias para revenda no mercado interno.

A autoridade também afirmou que glosou integralmente os créditos relativos a aquisição dos insumos - "material para limpeza industrial", "materiais para manutenção de máquinas e equipamentos" e "vestuário e EPI" por entender que a apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre a aquisição de insumos apenas seria possível para aqueles bens ou serviços empregados diretamente no processo produtivo. Esse era, de fato o entendimento da RFB à época. Segundo a autoridade:

Decorre desses comandos normativos que somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa requerente do crédito. (grifos no original)

(...)

Discorda-se, portanto, do conceito apresentado pela manifestante, que entende que mesmo aqueles indiretamente ligados ao processo produtivo são passíveis de creditamento. Enfim, com base na legislação de regência, insumos não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa, ou seja, há diversos custos ou despesas que não são insumos.

Desse modo, os dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de COFINS e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não cumulativo.

Além disso, nos termos da IN SRF n° 404, de 2004, e IN SRFn° 247, de 2002, para que um bem seja considerado insumo à produção ou à fabricação de bens destinados à venda, ele deve enquadrar-se numa das seguintes situações: a) matéria-prima; b) produto intermediário; c) material de embalagem; ou d) qualquer outro bem que sofra 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. Ademais, é necessário que os bens ou serviços sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado da adquirente.

(...)

Portanto, estes insumos que o contribuinte utilizou no processo industrial — Material para limpeza industrial; Materiais para manutenção de máquinas e equipamentos e Vestuário e EPI — não podem ser utilizados o seu crédito para fins de ressarcimento ou compensação,

conforme descrito acima. Assim, foram glosados estes valores que serviram para gerar créditos, conforme a sua participação Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação das DACONs

Em 26/06/2015, a contribuinte tomou ciência do referido despacho decisório e, em 03/07/2015, protocolou manifestação de inconformidade, fl. 68 a 90, para pleitear sua revisão.

Segundo a manifestante as glosas sobre mercadorias adquiridas para revenda não procedem, pois as mercadorias adquiridas foram "comercializadas" com seus cooperados e, portanto, não tributadas por se tratar de ato cooperativo. Por oportuno:

Conforme se fará ver no tópico a seguir, os atos cooperados configuram-se em hipótese de não incidência, assim, as mercadorias que entram com tributação e posteriormente são "comercializadas" com os cooperados NÃO SÃO TRIBUTADAS, posto que se referem a operações de ato cooperativo.

3.1.2. Receita sem Incidência Decorrente do Ato Cooperativo

Salienta-se para o fato da Impugnante ser sociedade cooperativa, razão pela qual subsume-se, antes mesmo da aplicação da legislação tributária, ao disposto na Lei nº 5.764/71, lei específica que determina a natureza jurídica das operações entre a cooperativa e os seus associados.

A manifestante também se insurgiu contra a glosa de bens adquiridos como insumos. Ela discorreu sobre o critério da despesa necessária, que acredita ter sido adotado para insumos pelo legislador ordinário e, na sequência, sobre a natureza de cada item glosado. Por oportuno:

Depreende-se, portanto, que o critério não é o critério físico de agregação ao produto final. O critério utilizado pelo legislador é de que todo o insumo necessário empregado no processo produtivo ou na prestação de serviço gera direito ao crédito de PIS e COFINS.

Logo, não há que se falar que as despesas com manutenção das máquinas, equipamentos e instalações não são insumo de produção, visto que é um desembolso necessário á atividade da empresa ligado diretamente ao processo produtivo, integrando, portanto, o custo do produto.

(...)

3.2.1. Materiais para Limpeza Industrial

A Impugnante esclareceu para o agente fiscalizador que os materiais para limpeza industrial "tratam-se de produtos químicos utilizados na limpeza, higienização e desinfecção das máquinas, equipamentos e instalações do frigorífico. Esses produtos são imprescindíveis para evitar a proliferação de fungos e bactérias e manter a qualidade das carnes industrializadas".

Portanto, estes produtos têm finalidade vital no sensível processo produtivo das carnes, a fim de garantir a integridade dos alimentos que vão para o consumidor final.

(...)

3.2.2. Materiais para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

(...)

3.2.3. Materiais de Vestuário e EPI

A Impugnante esclareceu para o auditor fiscal, que esses materiais referem-se a "roupas especiais utilizadas nos setores produtivos e equipamentos de proteção individual utilizados nos processos e setores onde existe a demanda desses equipamentos".

(...)

3.2.4. Materiais de Operação

Trata-se de materiais utilizados e consumidos na operacionalização das atividades da Impugnante. Como exemplo citamos os formulários, materiais para impressão, materiais para registros das operações, etc..

(...)

3.2.5. Materiais Intermediários

Apenas para fim de registro, essa rubrica foi utilizada exclusivamente no ano de 2007 e trata-se dos mesmos materiais elencados nos tópicos 3.2.1 a 3.2.4.

Por fim, a manifestante defende o direito à atualização monetária, pela aplicação da Selic, dos valores ressarcíveis, desde a data em que passou a ter direito a tais créditos até a data de seu efetivo ressarcimento.

Ao final a manifestante requer:

1 - O recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;

2 - Seja dado provimento a presente manifestação de inconformidade para o fim de que, reformando o Despacho Decisório:

2.1 seja reestabelecido integralmente o crédito glosado sobre as aquisições de bens para revenda, visto que, tais aquisições estão vinculadas à receitas sem incidência das contribuições decorrentes do ato cooperativo;

2.2 seja reestabelecido integralmente o crédito glosado a título de bens utilizados como insumos de produção, visto que, o conceito de insumos aplicado pelo agente fiscalizador não corresponde a legislação aplicável ao PIS e COFINS não cumulativos, bem como, está em desacordo com as decisões administrativas e judiciais;

2.3 seja determinada a aplicação da atualização monetária sobre os créditos, da seguinte forma: 1. a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data da efetiva compensação; e, 2. a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data do efetivo ressarcimento em espécie, nos termos do § 4º, do art. 39, da Lei nº 9.250/95.

3 - determinar, no caso de não acolhimento integral dos pedidos, a mais ampla produção de provas, em especial a pericial e as diligências para, se necessário, comprovar a aplicação e utilização dos bens e serviços utilizados como insumos.5.

Uma vez processada, a manifestação de inconformidade foi julgada procedente em parte pela DRJ 06, o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

COOPERATIVAS. COMPRA DE BENS PARA REVENDA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA IDÊNTICA À DAS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS.

A comercialização de bens aos consumidores, ainda que esses consumidores sejam seus cooperados, deve ser sujeita às regras de incidência tributária aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sob pena de, em caso de entendimento contrário, causar prejuízos à livre concorrência.

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Insumos são os bens e serviços que fazem parte do processo de produção de bem destinado à venda ou de serviço prestado a terceiros, tanto aqueles que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise, oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

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

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo vinculado à receita no mercado interno de produtos tributados à alíquota zero, isentos ou à exportação do 4º trimestre de 2008, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a inclusão indevida no pedido de créditos sobre diversos custos/despesas e créditos apurados sobre a aquisição de bens para revenda, além disso pleiteia a correção do seu crédito pela taxa SELIC, desde o protocolo até a sua efetiva utilização.

No acórdão recorrido, foi dado provimento com relação aos itens abaixo relacionados:

- i) Materiais para limpeza industrial; e
- ii) Materiais para manutenção de máquinas e equipamentos;

Com efeito, após o julgamento da DRJ, restaram como controversas no processo os seguintes itens:

- i) Créditos apurados sobre a aquisição de bens para revenda;
- ii) Vestuário e EPI;
- iii) Materiais de operação; e
- iv) Correção pela taxa SELIC.

Cumprе esclarecer que no recurso voluntário consta irresignação contra os itens “Materiais para limpeza industrial” e “Materiais para manutenção de máquinas e equipamentos”, mas as referidas matérias tiveram o seu provimento reconhecido pela DRJ, o que leva ao não conhecimento das alegações presente recurso a respeito das citadas matérias por perda do objeto.

Da mesma forma, não devem ser conhecidas as alegações quantos itens a seguir listados, inexistência de objeto, uma vez que tais itens sequer fizeram parte das glosas operadas pela Autoridade Fiscal no período de apuração ora analisado, além de tais temáticas só virem a ser abordadas em sede de recurso voluntário, o que também levaria ao reconhecimento de preclusão: glosa de “produtos sujeitos à tributação monofásica”, bem como no item “correção de valores” e “itens dados em comodato”, “bens e serviços adquiridos como insumos”, energia elétrica”, locação de veículos”, “fretes”, “devoluções”, “documentos não apresentados”, “imobilizado”, assim como sobre os créditos presumidos.

Antes de entrar na análise do mérito, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado na forma de cooperativa que tem como atividades precípua o beneficiamento e industrialização de diversos produtos da agroindústria, tais como: arroz, milho, soja, trigo, aveia, farinha de trigo, rações (aves, bovinos, suínos, etc), carnes e miúdos (bovinos, **suínos**), etc.

Feitas essas breves considerações para a contextualização do caso, passa-se à análise das matérias que permaneceram controversas

Créditos apurados sobre a aquisição de bens para revenda

Neste tópico, a Fiscalização afirma que o Contribuinte solicitou ressarcimento de créditos na aquisição de bens para revenda de produtos tributáveis na saída, o que não possui amparo legal.

Irresignada, a Recorrente aduz, em sua defesa, que os atos cooperados configuram-se em hipótese de não incidência, assim, as mercadorias que entram com tributação e posteriormente são “comercializadas” com os cooperados NÃO SÃO TRIBUTADAS, posto que se referem a operações de ato cooperativo.

Assim, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa.

Sem razão à Recorrente.

Como se sabe, as cooperativas de consumo são organizações sem fins lucrativos que unem pessoas interessadas em comprar ou obter determinados produtos e serviços a um preço mais baixo.

Ao atuar com a revenda de produtos a associados e terceiros, quais sejam, máquinas e implementos agrícolas, a Recorrente pratica atividades típicas de cooperativas de consumo.

Tais atividades de revenda, inclusive, estão previstas no seu estatuto social, constante dos autos, no qual consta ser uma cooperativa de produção e de consumo que exerce no cumprimento dos seus objetivos sociais, as seguintes atividades ligadas a consumo:

Art. 7º - Para a consecução de seus objetivos a Cotriel deverá:

(...)

III - **Adquirir**, na medida do possível, e em que o interesse social aconselhar, **gêneros, artigos de uso doméstico e pessoal para fornecimento a seus associados**, assim como **implementos, máquinas, defensivos, fertilizantes, matéria prima, etc., nos mercados locais, nacionais ou internacionais;**

(...)

V - **Comercializar** combustíveis, lubrificantes e produtos afins;

VI - **Comercializar** gás liquefeito de petróleo - GLP;

(...)

(negrito nosso)

Não restando dúvida que a cooperativa também se constitui como cooperativa mista de produção e de consumo, uma vez que pratica atividades típicas dessa última modalidade, deve-se apurar a sua forma de tributação quando atua como cooperativa de consumo.

Há dispositivo legal expresso em vigor que estabelece que essas entidades devem ser tributadas de acordo com as mesmas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Veja-se:

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

A lei ao estabelecer o termo “consumidores” não faz qualquer distinção entre vendas a associados ou não associados, o que leva a conclusão de que ambas têm o mesmo tratamento quanto à tributação.

Nesse sentido, algumas normas expedidas pela Secretaria Receita Federal confirmam esse entendimento, como abaixo exemplificadas:

ADN COSIT 04/99:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 69 da Lei No 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

a) não se aplica às sociedades cooperativas mistas o disposto no art. 69 da Lei No 9.532/97, que estabelece tratamento tributário para as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores;

b) o termo "consumidores", referido no art. 69 da Lei No 9.532/97, abrange tanto os não-associados como também os associados das sociedades cooperativas de consumo.

IN SRF N. 390/04:

Art. 7º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência da CSLL aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Parágrafo único. O termo " consumidores" , referido no caput, abrange tanto os não-cooperados, quanto os cooperados das sociedades cooperativas de consumo.

(negritos nossos)

Portanto, as receitas decorrentes de revenda de produtos realizadas pelas cooperativas de consumo a consumidores (associados e não associados) devem ser tributadas de acordo com as mesmas regras das demais pessoas jurídicas.

As decisões recentes do CARF são uníssonas quanto a esse entendimento, como exemplificam as seguintes ementas:

COOPERATIVA. INCIDÊNCIA.

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

(Acórdão nº1302-006.824-Primeira Seção de Julgamento/ 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira, sessão de 18 de julho de 2023)

SOCIEDADES COOPERATIVAS MISTAS. AGROPECUÁRIAS E DE CONSUMO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO

As sociedades cooperativas mistas, agropecuárias e de consumo, quando agem como Cooperativa de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, mesmo que estes sejam seus associados, sujeitando-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às demais pessoas jurídicas, conforme artigo 69 da Lei n. 9.537/97, não se lhes aplicando as disposições constantes no artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

(Acórdão nº 3301-012.724, – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 28 de junho de 2023, relatoria da conselheira Jucélia de Souza Lima)

Conclui-se, assim, que as vendas da cooperativa mista em comento são tributas no mercado interno, o que inviabiliza o ressarcimento dos créditos a elas ligadas nas aquisições por falta de amparo legal.

Diante do exposto, mantém-se assim a decisão recorrida.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas pela Autoridade Fiscal e algumas ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

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

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da

Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

A instância a quo, no entanto, em vista da decisão no REsp nº 1.221.170/PR, balizou o seu julgamento no conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância.

Feitas essas breves considerações que facilitarão o entendimento das matérias em debate quanto aos insumos, passa-se à análise das glosas remanescentes de créditos de insumos.

Vestuário e EPI

A Fiscalização, utilizando-se do conceito restritivo de insumos, operou a glosa de créditos de aquisições de vestuário e EPI.

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

O instância a quo admite que tais bens podem ser considerados insumo do processo produtivo de acordo com os critérios da essencialidade e relevância, mas negou provimento ao recurso porque supostamente não havia demonstração nos autos da utilização dos citados bens na área produtiva.

Nesse ponto, entendo que a glosa deve ser revertida, haja vista que em nenhum momento no desenvolvimento do trabalho fiscal o Auditor põe em dúvida se tais bens não sejam aplicados no processo produtivo da empresa, apenas nega o crédito devido ao conceito restritivo de insumo, pelo fato de tais bens não serem aplicados diretamente no processo produtivo.

Além disso, sabe-se que a indústria de produção de alimentos é altamente regulamentada pelos órgãos sanitários que exigem extremo cuidado a fim de manter a higiene e evitar contaminação dos alimentos industrializados, com utilização de vestimentas especiais, até por determinação legal.

Da mesma forma, há exigência de normas trabalhistas para o uso de EPIs para a sua utilização nesse ramo de atividade.

Conclui-se, assim, que pelos critérios da essencialidade ou relevância as aquisições de vestimentas e EPIs devem ser considerados insumos do processo produtivo.

Portanto, deve ser revertida a glosa em comento.

Materiais de operação

Conforme informado pela Recorrente, tratam-se de materiais utilizados e consumidos na operacionalização das atividades da Impugnante. Como exemplo, cita os formulários, materiais para impressão, materiais para registros das operações, etc..

Como se percebe, os referidos materiais se caracterizam como de uso e consumo em atividade tipicamente administrativa, não se constituindo, por isso, em insumo utilizado no processo produtivo desenvolvido pela empresa de acordo com os critérios da essencialidade e relevância..

Mantém-se assim a glosa.

Da correção monetária pela taxa SELIC aos créditos não reconhecidos pelo despacho decisório

Essa correção, recentemente, foi admitida pela Secretária da Receita Federal, por meio da Nota Codar nº 22/2021, que trata da aplicação da Selic aos pedidos de ressarcimento e não compensação de ofício de débitos parcelados a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, conforme trecho abaixo transcrito:

O SIEF Processos passa também a aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à

parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

Desta feita, o Contribuinte faz jus à correção pela SELIC nos termos estabelecidos na Nota Codar nº 22/2021.

Pedido de diligência e perícia

Por fim, o pedido de diligência deve ser indeferido haja vista que já constam nos autos elementos suficientes a fim de se decidir a respeito da questão as matérias de mérito quanto a tributação de receitas de vendas de cooperativas de consumo e dedutibilidade de custos como insumos do processo produtivo.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das argumentações relativas a “materiais para limpeza industrial”, “materiais para manutenção de máquinas e equipamentos”, glosa de “produtos sujeitos à tributação monofásica”, bem como no item “correção de valores” e “itens dados em comodato”, “bens e serviços adquiridos como insumos”, “energia elétrica”, “locação de veículos”, “frete”, “devoluções”, “documentos não apresentados”, “imobilizado”, assim como glosa sobre os créditos presumidos. Na parte conhecida, para dar provimento parcial ao recurso voluntário a fim de reverter as glosas de créditos de vestimentas e EPIs, bem como aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo