



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13052.000069/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.317 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2020
Recorrente CALÇADOS MAJOLO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, excluindo-se as aquisições que não sejam intrínsecas às atividades que compõem o objeto social da pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão da repartição de origem que não reconheceu o direito creditório, baseada nas informações prestadas pelo contribuinte, decisão essa não infirmada com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

No ressarcimento da Cofins e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. (Súmula CARF nº 125)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de serviços de “tratamento de resíduos industriais”, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem, em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento pleiteado, relativamente a créditos da Cofins não cumulativa - Exportação.

No Relatório fiscal que embasou o despacho decisório (e-fls. 23 a 31), consta que a glosa parcial do crédito pleiteado decorreu das seguintes constatações:

a) equívoco no registro no Dacon de uma nota fiscal no valor de R\$ 600,00 referente a serviços de impressão em cortes;

b) dos bens e serviços adquiridos como insumos para utilização no processo produtivo, foram mantidos aqueles identificados como (i) combustíveis e lubrificantes de produção, (ii) combustível e manutenção do gerador, (iii) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da produção e (iv) despesas com veículos da produção;

c) considerando o conceito de insumos definido pela Receita Federal por meio de instruções normativas (conceito da legislação do IPI), glosaram-se os seguintes itens: (i) honorários e serviços, (ii) serviços de seleção e contratação de pessoal, (iii) serviços de vigilância, (iv) programa de alimentação, (v) prevenção e segurança do trabalho, (vi) transporte coletivo, (vii) despesas e materiais de expediente, (viii) prêmio de seguros, (ix) tratamento de resíduos industriais, (x) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos administrativos, (xi) despesas com veículos da administração, (xii) despesas com expediente, telefone e comunicações e (xiii) comissões sobre exportações.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o total reconhecimento do direito creditório, corrigido monetariamente pela taxa Selic, alegando o seguinte:

1) os créditos decorrem da aquisição de mercadorias, produtos e serviços, bem como de encargos e despesas, todos esses dispêndios necessários à obtenção da receita de exportação;

2) o conceito de insumos para a legislação da Cofins e da Contribuição para o PIS tem acepção ampla, não se confundindo com o conceito estrito da legislação do IPI, pois alcança todos os bens e serviços relacionados com a totalidade das receitas auferidas;

3) impossibilidade da definição do alcance do conceito de insumos pelo Fisco por meio de instruções normativas;

4) interpretação obrigatória mais benéfica ao contribuinte (art. 112 do CTN).

O acórdão da DRJ denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE INSUMOS.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.

Não há previsão legal para incidência de correção monetária ou de quaisquer outros acréscimos sobre o ressarcimento de créditos da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/04/2011 (e-fl. 103), a massa falida do contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 13/05/2011 (e-fl. 104) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa

decorrentes de operações de exportação, em razão da glosa de créditos relativos a bens e serviços considerados não acobertados pelo conceito de insumo.

A Fiscalização deferiu o ressarcimento de parte dos créditos relativamente a bens e serviços identificados como (i) combustíveis e lubrificantes de produção, (ii) combustível e manutenção do gerador, (iii) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da produção e (iv) despesas com veículos da produção.

Por outro lado, por não se subsumirem ao conceito de insumo, glosaram-se os créditos relativos a (i) honorários e serviços, (ii) serviços de seleção e contratação de pessoal, (iii) serviços de vigilância, (iv) programa de alimentação, (v) prevenção e segurança do trabalho, (vi) transporte coletivo, (vii) despesas e materiais de expediente, (viii) prêmio de seguros, (ix) tratamento de resíduos industriais, (x) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos administrativos, (xi) despesas com veículos da administração, (xii) despesas com expediente, telefone e comunicações e (xiii) comissões sobre exportações.

Esse, portanto, é o cerne da controvérsia nesta segunda instância, sendo que o Recorrente utiliza como argumentos de defesa as seguintes alegações:

a) todos os créditos decorrem da aquisição de mercadorias, produtos e serviços, bem como de encargos e despesas próprios à obtenção da receita imune de exportação;

b) o conceito de insumo para a legislação da Cofins e da Contribuição para o PIS tem acepção ampla, não se confundindo com o conceito estrito da legislação do IPI, pois alcança todos os bens e serviços relacionados com a totalidade das receitas auferidas;

c) impossibilidade da definição do alcance do conceito de insumos pelo Fisco por meio de instruções normativas;

d) interpretação obrigatória mais benéfica ao contribuinte (art. 112 do CTN);

e) necessidade de se corrigir monetariamente os créditos pleiteados.

Registre-se que o Recorrente restringe sua defesa a questões de direito, não fazendo qualquer alusão ou demonstração do funcionamento do seu processo produtivo (fabricação de calçados de couro), não fornecendo qualquer informação quanto a possíveis utilizações como insumos dos bens e serviços na fabricação dos seus produtos finais, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização.

Feitas essas observações, passa-se à análise dos argumentos de defesa.

Quanto à definição do conceito de insumo no contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, este Colegiado já firmou jurisprudência no sentido de se considerar como tal todas as aquisições de bens e serviços aplicados no processo produtivo que sejam essenciais à obtenção do produto final, em conformidade com decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça (STJ) submetida à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, *verbis*:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp 1.221.170, j. 22/02/2018) (g.n.)

Constata-se da decisão do STJ supra que a tese firmada em sede de recursos repetitivos foi no sentido de abarcar no conceito de insumos os bens e serviços essenciais, relevantes e imprescindíveis para o desenvolvimento da produção.

A Lei 10.833/2003, por seu turno, disciplina a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins nos seguintes termos:

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; (g.n.)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Tendo-se em conta os dispositivos legais e a decisão do STJ acima transcritos, conclui-se que somente os bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo ou na atividade que constitui o objeto da sociedade empresária.

Nesse sentido, considerando que os créditos glosados pela repartição de origem decorrem em sua totalidade, com a exceção a seguir destacada, de gastos administrativos ou trabalhistas, dispêndios esses que, nos termos da regra aplicável, não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas, seja por não se subsumir no conceito de insumo, seja por não haver previsão legal específica autorizativa, inexistente fundamento para o ressarcimento pleiteado.

Dos gastos administrativos e trabalhistas glosados, identificados no introito deste voto, vislumbra-se a possibilidade de se acolherem como insumos somente os serviços com “tratamento de resíduos industriais”, considerando tratar-se, possivelmente, de reciclagem de elementos utilizados no processo produtivo, como, por exemplo, água, restos de couro etc.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já decidiu sobre essa matéria nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

DESPESAS. EFLUENTES INDUSTRIAIS. TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor. (g.n.)

DESPESAS. FRETES. REMESSA. INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. ENCOMENDA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes na remessa de insumos para industrialização de produtos encomendada a terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

(Acórdão nº 9303-008.400, de 21 de março de 2019)

No voto condutor do referido acórdão, o relator se pronunciou da seguinte forma:

No presente caso, trata-se de uma cooperativa de produção agroindustrial que beneficia, industrializa e comercializa diversos produtos de origem vegetal e animal, inclusive industrialização por encomenda. A atividade industrial gera efluentes que precisam ser tratados e dada a destinação correta, por força da legislação ambiental.

Portanto, na mesma linha adotada pela CSRF, acata-se aqui a reversão da glosa dos créditos decorrentes da aquisição de serviços de “tratamento de resíduos industriais”, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

No que tange à alegação do Recorrente, amparada no art. 112 do CTN, de que se deveria interpretar, obrigatoriamente, a lei tributária de forma mais benéfica a ele, há que se destacar, de pronto, que o dispositivo legal invocado não se aplica aos casos da espécie do ora enfrentado, pois referido artigo cuida de infrações ou penalidades, hipótese essa que não se amolda ao presente litígio.

Quanto à alegada necessidade de se corrigir monetariamente os créditos ressarcidos, destaque-se que se trata de matéria sumulada neste CARF, de observância obrigatória por parte dos conselheiros, sob pena de responsabilização, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, em que se apoia a súmula, veda, expressamente, a correção monetária ou a incidência de juros no aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas, *verbis*:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Diante de todo o acima exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de serviços de “tratamento de resíduos industriais”, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais,

terem sido as operações tributadas pela contribuição e os serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis