



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

Processo nº 13502.720339/2009-63
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3102-000.276 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 25 de julho de 2013
Assunto PER/Dcomp
Recorrente CALÇADOS MALU BAHIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decidem os membros do Colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro – Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

EDITADO EM: 23/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento e Andréa Medrado Darzé e Helder Massaaki Kanamaru.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade da interessada contra o Despacho Decisório nº 0096/2009 da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari – DRF/CCI (fl. 133-144).

A interessada apresentou PER/DCOMP solicitando o ressarcimento de créditos oriundos do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) relativa ao 3º trimestre de 2007.

Irresignada com a demora da Receita Federal em analisar seu PER/DCOMP, a interessada impetrou Mandado de Segurança objetivando provimento jurisdicional que determinasse um prazo de 30 dias para análise do seu pedido, obtendo a segurança nesse sentido.

A autoridade fiscal, em atendimento ao mandado de segurança mencionado, procedeu à análise do PER/DCOMP e reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado pela interessada.

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 155-168), sendo esses os pontos de sua discordância, em síntese:

Não merece prosperar o entendimento esposado pela DRF/CCI, haja vista que os insumos glosados fazem parte do processo produtivo da empresa.

As leis referentes ao PIS e à Cofins não-cumulativos não conceituam “insumos”, e tampouco remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para busca do seu conceito.

Todavia, a Receita Federal, ao interpretar e aplicar a legislação fiscal, disciplinou ilegalmente sobre “insumos” nas Instruções Normativas nº 247/02 e nº 404/04, porquanto extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo, o que as torna viciadas de ilegalidade.

Assim, é certo que as contas de água, frete, material para manutenção e reparo e ferramentas devem ser considerados como insumos, vez que fazem parte dos custos de manutenção da estrutura da empresa, visando a produção e venda.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 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.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Informa tratar-se de pessoa jurídica de direito privado, tendo por objeto social a fabricação de calçados, artefatos de couro, bolsas e componentes para calçados, que recolhe as Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins pelo Sistema Não-Cumulativo.

Adentra à questão da definição da expressão insumos presente nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Argumenta, A expressão “insumo” consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro “*é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português,*

empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...) [...] Considera ilegais as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal, restringindo o conceito de insumo “*em sentido estrito, amoldando-se à forma prevista no Regulamento do IPI [...]*”. Segundo entende, “*importante referência de quais são os custos e despesas inerentes à obtenção de receitas pode ser encontrada nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda [...]*”.

Destaca que a própria legislação das Contribuições utiliza em certos momentos a terminologia insumos e, em outros, matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, do que decorre que não podem ser interpretados como conceitos idênticos.

Cita e transcreve jurisprudência deste Conselho e da Justiça.

Ao final, descreve, Ferramentas perecíveis, brocas, parafusos, tomada, frete, navalha, lâmpada, óleo, lubrificante, correia, material elétrico, bucha, soldador, durepox, são necessários para a consecução do produto final, qual seja o calçado, e, devem ser considerados insumos mesmo que não necessariamente sejam consumidos ou se desgastados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

A questão não é nova, refere-se ao entendimento do que deve ser classificado como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições.

A Secretaria da Receita Federal, com ninguém desconhece, baixou Atos Normativos interpretando de forma notadamente restritiva o termo encontrado nas Leis que especificam os critérios de apuração das Contribuições. As Instruções Normativas n.º 247/02, com alteração introduzida pela IN 358/03, e 404/04, definem que, em se tratando de empresas dedicadas à fabricação de bens para venda, como é o caso, o conceito de insumo restringe-se a *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; e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

De seu turno, a Recorrente defende critério fundamentado em pressupostos situados em posição diametralmente oposta à escolhida pelo Fisco, segundo os quais todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa enquadram-se no conceito.

É entendimento majoritário na jurisprudência que vem se formando em segunda instância administrativa de julgamento, que o conceito de insumo, no Sistema de Apuração

Não-Cumulativo das Contribuições, situa-se em posição intermediária, nem tão restrito quanto à determinada pelo Fisco, nem tão amplo quanto defendem os contribuintes. Tem sido admitido o lançamento credor calculado com base nos gastos incorridos pela empresa, sob a condição de que se tratem de produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como pretendem limitar os Atos Normativos supra citados, não *sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*. Noutro vértice, não têm sido aceitas as despesas associadas à manutenção da atividade empresarial como um todo, sem qualquer vínculo especial com o processo produtivo propriamente dito.

De fato, salvo melhor juízo, não vejo razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, premissa por detrás das normas editadas pela Receita Federal do Brasil; tanto quanto não vejo respaldo legal para inclusão de tudo o quanto admite o sistema de apuração do Imposto de Renda, como frequentemente defendem os contribuintes.

Esse balizamento está respaldado tanto na interpretação das disposições legais que autorizam a apropriação do crédito quanto nas particularidades do método de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em conta que a não cumulatividade tributária traz em si a ideia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades desse Sistema, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que uma interpretação teleológica pareça conduzir de maneira insofismável nessa direção, o fato é que a mecânica de apuração das Contribuições não foi dessa forma definida em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se encampássemos a tese de que insumo, terminologia derivada da expressão *input*, denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da sociedade empresária, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida pelo legislador ordinário no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

É claro que essa interpretação não pode prevalecer.

Insumo, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II do artigo 3º, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no caso das empresas comerciais, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. No comércio, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção do produto final. Desta forma, os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços haverão de observar o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitido no comércio.

Estabelecidas as premissas que devem ser observadas, vê-se que, no caso concreto, tendo por base outros preceitos, a Fiscalização Federal glosou despesas com ferramentas perecíveis, brocas, parafusos, tomada, frete, navalha, lâmpada, óleo, lubrificante, correia, material elétrico, bucha, soldador, durepox, água etc.

Estabelecidas as premissas que devem ser observadas, vê-se que, no caso concreto, tendo por base outros preceitos, a Fiscalização Federal glosou despesas com ferramentas perecíveis, brocas, parafusos, tomada, frete, navalha, lâmpada, óleo, lubrificante, correia, material elétrico, bucha, soldador, durepox, água etc.

Embora a defesa pudesse ser de plano rejeitada em sua integralidade, por conta da impossibilidade de reconhecimento dos princípios defendidos pela parte, o fato é que o Recurso adentra a questão específica do uso das mercadorias glosadas, pedindo que sejam *“considerados insumos mesmo que não necessariamente sejam consumidos ou se desgastados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria”*, o que não está em desacordo com o que até aqui se definiu como fundamento da decisão que deve ser tomada.

Nestas condições, não vejo alternativa, se não a CONVERSÃO do julgamento em diligência, para que o contribuinte seja intimado a apresentar provas da efetiva aplicação dos insumos glosados pela Fiscalização diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não se enquadrem no conceito de *matéria-prima, produto intermediário, ou material de embalagem e/ou 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*.

É como voto.

Sala de Sessões, 25 de julho de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator