



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

Processo nº 13502.900014/2012-68
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.794 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 29 de janeiro de 2019
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB: (i) manifeste-se conclusivamente sobre a adequação dos bens e serviços identificados como insumos ao conceito fixado no RESp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT 5, de 17/12/2018; (ii) manifeste-se conclusivamente sobre a glosa de créditos extemporâneos, ultrapassada a discussão referente a não retificação de DCTF/DACON, (iii) produza relatório fiscal sobre as questões (i) e (ii), e cientifique a recorrente para que esta, desejando, manifeste-se no trintídio regulamentar; e (iv) junte ao presente processo cópia integral do processo n. 13502.720607/2012-42, retornando os autos ao CARF, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Ausente o conselheiro Cassio Schappo.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.
Fls. 3.374

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário e de Ofício contra decisão da 2ª Turma da DRJ/JFA, que considerou improcedentes em parte as razões da Recorrente sobre a reforma do Despacho Decisório que indeferiu o ressarcimento de créditos, referentes ao PIS não-cumulativo, no que tange ao ano calendário de 2010.

Dos Pedidos de Ressarcimento e Compensação

O contribuinte pleiteou o ressarcimento de créditos relativos a Cofins não-cumulativa, decorrentes de operações de exportação referente ao 3º trimestre de 2010, através do PER nº 20486.86836.280711.1.5.09-7170; tendo, posteriormente utilizados o suposto crédito para amparar os pedidos de compensação nºs 34309.63665.260810.1.7.09-0577, 42822.25425.170811.1.7.09-0046, 04791.24956.150910.1.3.09-8604, 40594.14093.150811.1.7.09-4260, 20587.43558.230811.1.7.09-0810 e 15071.15996.230910.1.3.09-5078.

Do Despacho Decisório

A DRF-Camaçari/BA, baseado no relatório fiscal às fls. 228 e seguintes, reconheceu parcialmente o direito creditório, vindo a glosar parcela relevante dos créditos pretendidos em razão de não se enquadrarem no conceito de insumo nos termos da IN SRF 404, conforme abaixo:

10 - Com base no entendimento extraído de tais decisórios, os materiais de embalagem e os produtos utilizados no acabamento desses materiais de embalagem, tais como abraçadeira, palete, big bag, mag bag, capa para palete, capa para big bag, cola, etiqueta, filme, fita, lacre, chapa de papelão, folha de papelão, container, liner, contentor flexível, tambor, folha plástica, lona, saco, tinta, marcador esferográfico e solvente para impressora, discriminados nas planilhas "INSUMOS GLOSADOS", foram glosados, de acordo com as explicações detalhadas na planilha "MOTIVO DAS GLOSAS". Anexas.

11 Além disso, existem outros produtos, tais como água clarificada, água desmineralizada, ar de instrumento, ar de serviço, nitrogênio e vapor, classificados como meras utilidades, não exercendo funções nem de matérias primas, nem de insumos, uma vez que não se desgastam ou deterioram em função de um contato direto com o produto em fabricação.

12 Tais produtos também constam das planilhas "INSUMOS GLOSADOS", e as explicações para suas glosas estão elencadas na planilha "MOTIVO DAS GLOSAS".

Em função de todo o exposto, devem ser glosados da linha 02 da Ficha 16A do DACON (Bens Utilizados como Insumos) os valores elencados na TABELA 3 abaixo:

Ademais, foram glosados:

1. Serviços de frete e armazenagem que foram tidos como não relacionados à venda de mercadorias, mas sim a transferência de produtos acabados.
2. Serviços de manutenção industrial;

3. Serviços “variáveis”:
 - a. Tratamento de Efluentes Líquidos
 - b. Destinação de Resíduos
 - c. Serviços em Embalagens
 - d. Aluguel Tanque para Armaz-MP/INS
 - e. Serviços de Distribuição por Dutovia
 - f. Tratamento com Produtos Químicos
 - g. Renovação de Anodos de Célula
 - h. Fretes para Movimentação de PA p/consumo

Ainda, alguns créditos foram glosados em razão de haverem sido apropriados extemporaneamente, sem a retificação das respectivas DACON's e DCTF's.

Da Manifestação de Inconformidade

Irresignado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 315 e seguintes), onde, em síntese, dispõe sobre o conceito de insumo no âmbito da COFINS e veio e expor especificamente sobre os bens e serviços utilizados como insumo:

- BENS: Água Bruta, Resinas Catiônica, Iônica e Permutadora de Íons, Cloro Líquido, Carvão Ativado e Kuriverter, Antiespumantes, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Solvente DMF, Gás Freon, Tego Antifoam, Inibidores De Corrosão, Sulfato de Alumínio. Soda Cáustica e Cal Hidratada, Kurita Oxa 101 e Kurita Oxm 201, Óleo Lubrificante Compressor, Hipoclorito de Sódio. Kuriroyal e Kurizet, Petroflo, Betzdearborn H218, GLP, Lauril Sulfato de Sódio e Sulfito Sódio, Tambor, Vaselina, Vaselina BYK, Carbonato de Sódio, TEAL, Hidrogênio, Óleo Mineral, Material de embalagem, Esferas de Cerâmica, Dianodic e Spectrus, Inibidor Red oil, Outros produtos;
- SERVIÇOS: Serviço de Transporte dos Insumos, Serviços relativos aos materiais de embalagem, Serviços de Manutenção e Conservação Industrial, Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Limpeza Industrial, Manutenção de Equipamentos de Laboratório, Serviços de Caldeiraria, de Mecânica e de Elétrica, Gerenciamento de Empreendimentos e Paradas, Serviços de Tubulação, Serviços Variáveis, Serviços de tratamento de efluentes;

Além disso, expôs suas razões para reverter as glosas referentes às aquisições de energia térmica (Vapor, Ar de instrumento, Carvão, Óleo Combustível, Gás natural), energia elétrica consumida, despesas com frete, sobre créditos extemporâneos e dos valores glosados de PIS-importação.

Apresentou laudo técnico sobre seu processo produtivo, planilhas de cálculo e documentos para comprovar os valores pleiteados.

Da Decisão de Primeira Instância

Em 28/11/2017, foi proferido o Acórdão 09-65191, pela 2ª Turma da DRJ/JFA, que veio a acatar parcialmente as razões da contribuinte, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM USO DE REDE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Nos termos da Solução de Consulta nº 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica não fazem jus ao crédito das contribuições.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vale ressaltar que o voto do relator foi extraído do PTA 13502.720607/2012-42, que se refere a um auto de infração que veio a lançar o mesmo tributo, decorrente das mesmas operações, razão pela qual o relator da decisão recorrida aproveitou integralmente as informações daquele processo para instruir as razões para acolher parcialmente a MANifestação de Inconformidade:

O presente processo refere-se à análise do pedido de ressarcimento – PER, relativo a créditos de PIS/Pasep ou Cofins vinculados à exportação.

Dessa análise originou-se ação fiscal que culminou com a lavratura de auto de infração que se encontra protocolado no processo administrativo nº 13502.720607/2012-42.

A impugnação apresentada pela empresa em face do citado auto de infração, depois de realizadas as diligências requeridas, foi julgada nesta mesma sessão de julgamento, quando foi prolatado o Acórdão nº 65.177 que a considerou parcialmente procedente, conforme voto deste mesmo relator que transcrevo a seguir e que passa a fazer parte deste processo:

(...)

Pelo exposto, voto pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, pelo reconhecimento do direito creditório conforme voto acima transcrito que foi integralmente usado como dedução da contribuição lançada no auto de infração constante processo administrativo nº 13502.720607/2012-42 não existindo, portanto, crédito a ser ressarcido e/ou usado nas Dcomps nºs 04791.24956.150910.1.3.09-8604, 40594.14093.150811.1.7.09-4260, 20587.43558.230811.1.7.09-0810 e 15071.15996.230910.1.3.09-5078, que permanecem conforme definido no Despacho Decisório.

Importante dizer que ambos os processos - juntamente com o PTA 13502.720407/2015-32, que trata da multa regulamentar pela não homologação do pedido de ressarcimento e pedidos de compensação - foram distribuídos ao mesmo relator da DRJ, sendo que o PTA referente ao auto de infração, ao longo do processo de conhecimento, foi apensado e posteriormente desapensado do presente processo.

Do Recurso Voluntário

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, onde veio a reforçar os argumentos já trazidos na Manifestação de Inconformidade, adicionado de novos documentos com o intuito de comprovar o direito creditório.

Voto

Conselheiro Tiago Guerra Machado - Relator

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; de modo que tomo seu conhecimento. Com relação ao Recurso de Ofício, verifica-se que o montante desonerado por conta da decisão da DRJ supera o limite de alçada, razão pela qual também deve ser conhecido

Da Proposta de Diligência

Preliminarmente, peço vênia para discorrer brevemente sobre a não-cumulatividade da Contribuição Social ao PIS e da COFINS A modalidade não-cumulativa das contribuições sociais surgiu em decorrência da edição das Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003.

Anteriormente, a não-cumulatividade tributária no Brasil foi inaugurada com o ICMS e o IPI, sob influência da sistemática de tributação sobre o valor agregado, em voga em muitos países europeus a partir da segunda metade do século XIX, e pouco se desenvolveu de doutrina – e jurisprudência – a respeito da definição dos itens que poderiam ser admitidos como crédito; primeiro, porque houve uma taxatividade mais explícita dos itens creditáveis; segundo, até o advento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os debates jurídicos eram monopolizados pelos conflitos de ordem eminentemente formal, especialmente nos casos em que o contribuinte leis ordinárias est de forma conflituosa com os dispositivos constitucionais sobre tais tributos nos últimos cinquenta.

Contudo, diferentemente de outros tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, a regulamentação constitucional limitou-se a delegar à lei ordinária para que essa estabelecesse quais setores de atividade econômica o regime não-cumulativo seria aplicável, conforme se denota da inclusão do parágrafo doze ao artigo 195, da Constituição Federal:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Vejam que, em relação ao ICMS e ao IPI, a Constituição Federal foi um pouco menos econômica, buscando definir limites mínimos para a aplicação do conceito da não cumulatividade tributária:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

De tal forma, ainda que o princípio da não-cumulatividade guarde um significado próprio – qual seja a de viabilizar a tributação sobre o valor agregado –, é certo que a modalidade não-cumulativa das contribuições sociais deve ser encarada mormente pelos mandamentos previstos nas respectivas leis de sua criação, não cabendo a esse Tribunal ultrapassar os limites objetivos previstos por essa legislação infraconstitucional.

Esse é o comentário de Ricardo Mariz de Oliveira, na obra coletiva “Não Cumulatividade Tributária:

Todavia, pelo que consta desse artigo, já se pode constatar que se trata de um regime de não-cumulatividade parcial, pois ele não assegura plena dedução de créditos, mas apenas dos valores listados “*numerus clausulus*” e segundo regras de cálculo prescritas expressamente. (Editora Dialética, 2009. Página 427)

Assim, deve-se ter em vista que a não-cumulatividade não comporta um conceito absoluto e independente da legislação que rege os tributos com essa particularidade. Isso não será diferente com as contribuições sociais.

Na miríade de atos normativos que regem a contribuições sociais não-cumulativas, é muito claro que nos detemos no artigo 3º, das Leis Federais de regência, muito embora as modalidades de direito ao crédito estejam espalhadas na legislação ordinária que regulam as contribuições sociais para setores específicos e operações específicas, as quais algumas serão objeto de análise mais adiante.

Nesse primeiro momento, vejamos o citado artigo 3º:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

~~I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;~~

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

~~a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos - a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)~~

~~b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

~~II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;~~

~~II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);~~

~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, 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 10.684, de 30.5.2003)~~

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 e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

IX - 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)

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 a venda ou na prestação de serviços.

E fica bem claro que o item de maior questionamento desde o início da vigência do regime não-cumulativo é aquele que se refere a “bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Vejam que a expressão “insumo”, na legislação de referência, não foi adicionada de uma definição própria para aplicação, de modo que, nos termos do artigo 11, da Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração e redação das leis, as palavras devem ser utilizadas no texto legal em seu sentido comum, de modo que a interpretação da legislação deve seguir tal comando como premissa.

Diante disso, cabe mencionar que, segundo o Dicionário Aurélio¹, **insumo** pode ser definido como o “elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção”.

No que se refere ao conceito de insumo em âmbito jurídico, o eminente tributarista Aliomar Baleeiro², há muito já definira:

(...) 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. (...)

De fato, do ponto de vista puramente econômico, o conceito acima nos parece apropriado. Para a ciência econômica, tal definição inclui todos os elementos necessários à produção de um bem, mercadoria ou serviço, tais como matérias-primas, bens intermediários, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.

Todavia, para fins fiscais, o termo insumo é utilizado de maneira mais restrita, haja vista a pouca disposição existente até hoje para se desenvolver esse conceito no Direito Brasileiro.

Nas raras remissões legislativas encontradas, usualmente trata-se do ICMS e do IPI, tributos onde há uma forte vinculação física entre o produto final e o bem que irá gerar crédito fiscal, mesmo porque constituem impostos sobre a “produção e circulação de bens e serviços”, tal como disposto em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

No caso do ICMS, o que se observa é uma evolução gradual do conceito de insumo, que acaba ampliando o conceito básico e evidente da tríade matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem, principalmente no que se refere ao que se chama produto intermediário.

Nas raras oportunidades em que a legislação estadual enfrentou o tema, podemos citar um ato normativo que pode ser considerado como pioneiro na definição de insumo: a Decisão Normativa CAT 01/2001, do Estado de São Paulo, que, ao exemplificar

¹ *Novo Aurélio Século XXI - O Dicionário da Língua Portuguesa*, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² *In Direito Tributário Brasileiro*, 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, pág. 214.

mercadorias que poderiam ser consideradas insumos, deu especial destaque àqueles produtos que são utilizados no processo ainda que não componham o produto final:

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Porém, como podemos verificar, o conceito amplificado de insumo para o ICMS (e também do IPI) é derivado da conclusão de que são os elementos que participam efetivamente do processo produtivo, haja vista que, conforme dito anteriormente, o ICMS demanda uma intrínseca relação entre a entrada da mercadoria utilizada no processo econômico que ensejará a saída do produto final.

Ademais, verifica-se que enquanto o ICMS e o IPI possuem profunda relação com a movimentação física de bens e mercadorias, o que se reflete na maneira como a não-cumulatividade se manifesta – como regra, apropria-se créditos na entrada de bens e mercadorias que venham a serem movimentados posteriormente com débito do imposto -, o PIS e a COFINS possuem relação com um aspecto absolutamente econômico, representado e controlado graficamente pela contabilidade, a geração de receitas tributáveis.

Nessa linha, a não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, expressivamente mais complexa e mais alheia aos operadores do Direito e aos legisladores, que durante cinquenta anos acostumaram com a “não-cumulatividade física” em detrimento de uma “não-cumulatividade econômica” De certo, é possível entender essa falha conceitual ao se analisar com cuidado o artigo 3º acima mencionado, quando se observa que os incisos e parágrafos insistem na ideia de permitir o crédito, por exemplo, desde a entrada dos bens para estoque (quando menciona “aquisição”) enquanto o conceito intrínseco da não-cumulatividade econômica está sobre a noção de custo e despesa, que não são registrados no momento da aquisição do estoque, mas sim quando da sua realização pela venda, e conseqüente registro contábil da receita.

Desse modo, acredito que o conceito de insumo para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS parece ser mais abrangente que o utilizado para créditos do IPI e do ICMS – como faz crer das conclusões da decisão ora recorrida –, de maneira que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

Nesse caso, entendo que a legislação possibilitou o desconto de créditos das contribuições além dos elementos que compõem os custos diretos e indiretos de produção através alocação por atividade (i.e. “Sistema de Custeio ABC”), e incluiu componentes que, em uma análise puramente contábil, seriam classificados como despesas variáveis, estritamente atreladas com a geração de receitas.

Porém, como premissa básica para a apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS, **temos que os custos diretos e indiretos constituem base de cálculo de forma inquestionável**; já as despesas deverão ser analisadas caso a caso, na medida em que cada uma contribua de forma cabal para a venda do produto ou serviço.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, ao regulamentar a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, definiu insumo de uma maneira mais restrita, contrariando, em última análise, o espírito das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visavam mitigar o efeito cascata das contribuições e “estimular a eficiência econômica”³:

Art. 66. (...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.(...)

Partindo esse entendimento, a Receita Federal amenizou algumas restrições, criando um entendimento, que vigora até hoje em diversas Soluções de Consulta, de que deve haver um vínculo de imprescindibilidade e à essencialidade do respectivo bem ou serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Assim, destacou a Solução de Consulta que inaugurou esse raciocínio:

“Solução de Consulta nº 400/2008 (8ª Região Fiscal)

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

³ Exposição de Motivos da Lei Federal nº 10.833/2003.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3o, inciso II; IN SRF no 247, de 2002, art.66, § 5o.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. 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, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.833, de 2003, art. 3o, inciso II; IN SRF no 404, de 2004, art.8o, § 4o.(DOU de 08/12/2008)"

Já a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 manteve a definição anterior, em seu artigo 8º, §4º, que assim dispôs:

Artigo 8º. (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)

Consideradas, pois, as manifestações acima, podemos afirmar que o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS deve ser tido de forma mais abrangente, desde que tais itens estejam intimamente ligados à atividade-fim da empresa e que principalmente venham a ser utilizados efetivamente e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo para geração de receitas, devendo ser inquestionável o crédito decorrente dos elementos que compõem o custo de produção, seja direto ou indireto.

Essas conclusões são eminentemente as mesmas que restaram evidentes quando do julgamento do REsp 1.221.170/PR e posteriormente corroborado pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018.

Contudo, da leitura do relatório, percebe-se que a análise da DRJ se pautou pelo conceito restrito de insumo, que não pode ser aceito por esse Colegiado, urgindo a necessidade de averiguação da documentação juntada pela Recorrente ao longo do contencioso sob a ótica mais moderna e pacificada do conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Nesse sentido, sugiro a conversão do presente em diligência para que a unidade preparadora da RFB:

(i) manifeste-se conclusivamente sobre a adequação dos bens e serviços identificados como insumos ao conceito fixado no REsp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT 5, de 17/12/2018;

(ii) manifeste-se conclusivamente sobre a glosa de créditos extemporâneos, ultrapassada a discussão referente a não retificação de DCTF/DACON, (iii) produza relatório fiscal sobre as questões (i) e (ii), cientificando a recorrente para que esta, desejando, manifeste-se no trintídio regulamentar; e

(iii) junte ao presente processo cópia integral do processo n. 13502.720607/2012-42, retornando os autos ao CARF, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado