



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13977.000023/2005-41
Recurso Voluntário
Resolução nº 3301-001.519 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2020
Assunto CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - CONCEITO INSUMOS
Recorrente AMERICANA GRANITOS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para que a autoridade de origem, diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, solicitando ao contribuinte a apresentação do descritivo do processo produtivo e alocação dos insumos às suas respectivas fases. Elabore relatório da análise e da reapuração efetivadas. Dar ciência à empresa do relatório, concedendo-lhe prazo para manifestação. Após, os autos devem retornar a este colegiado para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marcos Roberto da Silva (Suplente Convocado) e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Adoto os dizeres constantes do relatório que compõe o Acórdão nº 07-20.728, exarado pela 4ª Turma da DRJ/FLORIANÓPOLIS :

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, Não-cumulativa, que remanesceram ao final do terceiro trimestre de 2004.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base

no não acatamento da apuração de créditos em relação às seguintes operações:

a) aquisições de bens utilizados como insumos:

a.1) bens não utilizados como insumo: a autoridade fiscal glosou os valores de notas fiscais, com CFOP 1.556 (classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento), por corresponderem a aquisição de materiais e produtos que não podem ser tido como insumos, a teor da legislação que trata do regime de apuração não-cumulativa das contribuições para o Pis e da Cofins. Foi glosado: - o valor referente as aquisições de: "CONCERTO PNEU", "PNEUS", "BICO", "CI1URRASCO TEMPERADO", "DESPESA RESTAURANTE", "AMORTECEDOR DIANTEIRO", "AMORTECEDOR TRASEIRO", "COIFA AMORTECEDOR", "PORCA", "CALÇA" e "CAMISA"; - Os valores totais de aquisições de mercadorias dos fornecedores Supermercado Krueger e Supermercado Max Schutz Ltda, em razão de tais estabelecimentos, a teor do CNAE-Fiscal que possuem, possuem como atividade empresarial a comercialização, no varejo, de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios; já o fornecedor Médio Vale Comercial Ltda ME, comercializa, no atacado, frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos;

a.2) bens adquiridos de pessoas físicas: foram glosados os valores referentes a notas fiscais com CFOP 1101 emitidas pela contribuinte para amparar aquisições de bens de pessoas física, por não haver previsão de dedutibilidade em relação a aquisições desta natureza,

b) aquisições de serviços utilizados como insumos:

b.1) serviços de comunicação: foram glosados os valores referentes a gastos com serviços de comunicação (CFOP 1302 e 2302), por ausência de permissivo legal para inclusão deste tipo de gasto na base de cálculo de créditos de contribuições para o Pis e para a Cofins;

b.2) serviços utilizados como insumo: a autoridade fiscal relata que, intimada a comprovar os valores informados na linha 03 da ficha 06 do DACON, a interessada informou a existência de serviços de frete na aquisição de mercadorias, cujos custos deveriam ter sido informados, não na linha 03, mas na linha 02 da mesma ficha, enquanto integrantes do custo de aquisição do insumo. Os valores referentes a tais serviços foram glosados pois os respectivos Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Carga (CTRC) não trazem a informação relativa ao pagamento do frete, ou seja, não indica a quem caberia o pagamento pelo serviço;

b.3) serviços não considerados insumos: foram glosados serviços (CFOP 1949 e 2949) não aplicados diretamente na produção de bens destinados à venda, quais sejam:

"SERV. REVEST. COXIM", "MÃO-DE-OBRA APLICADA NA CONSTRUÇÃO CIVIL" e "TAXA DE ANIMAIS CONTROLADOS";

c) despesas com energia elétrica: a contribuinte informou no DACON como despesas de energia elétrica os totais contidos nas faturas, tendo sido glosadas os valores pagos a título de Contribuição para Custeio de Iluminação Pública (COSIP), multa, juros de mora e correção monetária em razão de tais valores não consistirem de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

d) despesas com depreciação do ativo imobilizado: a autoridade fiscal glosou os custos com depreciação de bens do imobilizado em razão de a contribuinte não ter viabilizado a correta identificação dos bens e dos

custos apropriados no cálculo do crédito apurado. Nesse sentido relata a autoridade fiscal: a contribuinte foi intimada a demonstrar a apuração do valor informado na linha 09 da ficha 06 do DACON por meio de uma planilha contendo a descrição do bem, valor de aquisição, data da aquisição, valor do encargo de depreciação e código NCM; que em atendimento a esta intimação a contribuinte trouxe uma planilha, acostada às folhas 284 a 286, contendo entre outras informações, "a indicação do valor da depreciação mensal da conta 05.01.06.01 e a base de cálculo da Cofins, representada pela diferença entre o valor contábil da depreciação mensal da conta 05.01.06.01 e o somatório dos bens (e não explicitados) da base de cálculo da Cofins"; que também foi apresentado um relatório, fls. 287 a 508, relativo aos meses de análise "contemplando toda sorte de bens tangíveis e intangíveis do ativo permanente..."; que ante a dificuldade em identificar os itens do ativo que efetivamente sofreram depreciação, intimou novamente a contribuinte a apresentar memória de cálculo relativa a despesa com depreciação informada no DACON; que em resposta a essa segunda intimação a contribuinte trouxe planilhas (N.676/678/680) muito semelhantes as anteriormente apresentadas e um relatório de bens (fls.682 a 704) também idêntico ao já apresentado, só que com destaque dos itens que teriam sido depreciados. Segue dizendo que: a despeito da interessada ter juntado grande quantidade de documentos, "os mesmos não atendem aos quesitos formulados no item 5 das intimações 059/08 e 182/08"; que as informações prestadas "não atendem ao modelo prescrito pelo anexo III da intimação fiscal nº 059/08, bem como não contemplam o código NCM dos bens, além do fato de os relatórios de Eis. 287 a 508 e 682 a 704 conterem inúmeros bens e serviços que sequer possuem relação com o objeto da análise deste item,...".

e) despesas de alugueis de máquinas e equipamentos: a autoridade fiscal relata que, intimada a comprovar os valores informados na linha 06 da ficha 06 do DACON (despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica), a interessada apresentou cópia de contrato de arrendamento mercantil cujos custos deveriam ter sido informados, não na linha 06, mas na linha 08 da mesma ficha (despesas de contraprestação de arrendamento mercantil). Os valores informados pela contribuinte como decorrentes do tal contrato foram glosados da linha 06 face a não comprovação da despesa por meios hábeis;

f) outros valores com direito a crédito: foram glosadas os valores informados na linha 13 da ficha 06 do DACON (outros valores com direito a crédito). Diz a autoridade fiscal: que a contribuinte, em resposta a uma primeira intimação para justificar os valores informados na tal linha, reuniu, aleatoriamente, documentos que nada contribuíram para a análise dos créditos informados naquela linha do DACON; que ante a falta de critério na apresentação de documentos, intimou novamente a contribuinte a apresentar uma planilha demonstrativa das "despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Simples", bem como os comprovantes de pagamento das prestações. Os valores foram glosados em razão de: para alguns valores não haver respaldo na legislação para sua inclusão na base de cálculo de créditos de Pis e Cofins; para outros não haver comprovação documental da efetividade das operações correspondentes.

Em sua Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório proferido pela DRF/Blumenau/SC, primeiro a contribuinte traz esclarecimentos quanto à sua representação legal.

Segue, então, transcrevendo o art. 30 da Lei nº 10.833/2003 para dizer que tem direito a créditos de Cofins "em relação a aquisição de bens, serviços, frete, energia elétrica e outras despesas necessárias para a produção dos produtos vendidos".

Em relação as **despesas com serviços de frete**, alega que a autoridade fiscal tinha total condições de verificar se os serviços de frete foram por ela pagos, no entanto, em momento algum a intimou a apresentar as provas que julgava necessárias, optando por simplesmente presumir que os encargos não foram por ela arcados glosando a totalidade dos valores informados. Afirma que pagou pelos serviços de frete e como prova junta os comprovantes de pagamento dos fretes relacionados ao respectivos 1CTRC; acrescenta que junto às notas fiscais estão os registros contábeis em relação aos lançamentos dos pagamentos, no caso, boleto bancário ou cheque da empresa. No mais pugna pelo respeito ao princípio da verdade material e diz que "cabe somente à fiscalização demonstrar as razões efetivas (não presumidas) pelas quais está tomando esta decisão. Sendo necessário provar que os fretes utilizados realmente não foram custeados pela requerente".

Quanto as **despesas financeiras de empréstimos e financiamentos** defende que estas foram comprovadas por meio dos documentos acostados às folhas 136/309 e planilhas às folhas 577/580 e diz que os auditores fiscais, verificando que os prazos para o pagamento de todos os contratos já haviam vencido a anos, concluíram que estes não alcançariam o exercício de 2004. Explica que, no entanto, todos os contratos apresentados tiveram seus pagamentos postergados, inclusive para o exercício de 2004, em razão de demandas judiciais relativas aos mesmos. No intuito de comprovar a postergação dos pagamentos em questão, junta documentos que afirma comprovarem a existência de ações judiciais e de negociações contratuais. Invoca novamente o princípio da verdade material a fim de ter admitidos como prova os documentos trazidos.

Também em relação as **despesas de arrendamento mercantil** a contribuinte alega que as datas nos contratos não coincidem com os lançamentos realizados durante o ano de 2004 em razão de demandas e acordos judiciais dos quais decorrerem a postergação dos pagamentos desses contratos. Defende que a comprovação das despesas se dá por meio dos extratos bancários às folhas 562/562, contratos às folhas 118/128 e transferências bancárias às folhas 129/130, além do recibo de venda e liquidação da operação que ocorreu em 2005, "o que, consequentemente, comprova que ocorreram as despesas demonstradas no exercício de 2004"

A contribuinte contesta a glosa dos **encargos com depreciação do ativo imobilizado** alegando que comprovou os tais encargos por meio dos documentos acostados às folhas 284/508 e 676/704 e menciona que as exigências formuladas pela fiscalização não estão "amparadas pela legislação pois obrigavam à requerente formular planilhas e relatórios não obrigatórios por Lei". Segue esclarecendo que "levantou o valor total dos bens a serem depreciados, excluiu os bens importados e utilizou apenas a depreciação calculadas sobre os bens comprados no mercado nacional...". Diz que além dos documentos já apresentados junta uma planilha

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

explicativa que demonstra resumidamente os cálculos de depreciação, "doc. 05", cópia do Balancete onde demonstra a depreciação utilizada, relação de bens importados (excluídos do cálculo da depreciação) e relação de bens por contas contábeis. Acrescenta, ainda, que a fiscalização não poderia ter glosado 100% dos encargos de depreciação pois, no mínimo, cabia-lhe a depreciação sobre o restante do Ativo Imobilizado.

A glosa das **despesas com serviços de comunicação**, contesta alegando que em consonância com o art 30 da Lei nº 10.865/04 tem o direito de se creditar da Cofins em relação as despesas com serviço utilizados como insumos na produção de seus produtos, como é o caso dos serviços de comunicação, sem os quais não poderia efetuar suas operações.

Por fim, a contribuinte manifesta-se contra a glosa de **despesas com aquisição de insumos** alegando que a autoridade fiscal novamente não verificou o caso concreto e com base em "mera suposição" considerou que todas as aquisições efetuadas junto a supermercados não poderiam ser utilizados para a fabricação dos produtos vendidos.

Novamente em nome do princípio da verdade material pugna pelo restabelecimento da glosa. Ante as razões expendidas, a contribuinte pede pelo restabelecimento das glosas contestadas
É o relatório.

2. Analisando as razões de defesa, a DRJ/FNS assim ementou a sua decisão :

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

• Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTENCIA DO DIREITO CREDITORIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ANÁLISE DO CRÉDITO.

A utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do DACON, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo DACON.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário. 2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: além dos custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda, somente dão direito à crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

3. Inconformada, a manifestante apresentou recurso voluntário, combatendo o Acórdão DRJ/FNS, onde defende, em síntese, seu direito ao crédito pleiteado, nos seguintes termos :

1. DOS FATOS

- Em 26/01/2005, a recorrente protocolou o Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), relativo ao segundo trimestre de 2004, no valor de R\$ 288.658,04.

- Após diversas intimações para apresentar documentos e esclarecer a origem dos créditos pleiteados, em 16/10/2008, a empresa foi cientificada quanto ao Despacho Decisório que homologou o valor de **R\$ 190.252,40 do crédito pleiteado**.

- Diante da homologação parcial do Pedido de Ressarcimento, a recorrente foi intimada a recolher os débitos que foram objeto de compensação com os créditos não homologados no presente processo, totalizando uma exigência fiscal no valor de R\$ 131.320,08.

2. DO DIREITO

2.2. DO DIREITO DE CRÉDITO DA COFINS

- A Lei nº 10.833/2003, alterada pelas Leis nº 10.865/04 e 10.925/04, que instituiu a não-cumulatividade da COFINS, destaca quais são os créditos que a recorrente pode utilizar para abater os débitos apurados da referida contribuição.

- Ressalte-se que é direito da recorrente, conforme legislação destacada, o crédito da COFINS em relação a aquisição de bens, serviços, fretes, energia elétrica e outras despesas necessárias para a produção dos produtos vendidos pela recorrente. A legislação estabeleceu todas as possibilidades de crédito da recorrente, entretanto, contrariamente ao permissivo legal supracitado, o órgão julgador de primeira instância não permitiu à recorrente a utilização destes créditos, fato que foi confirmado pela 4ª Turma da DRJ/Florianópolis - SC.

2.3. GLOSAS DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DOS SERVIÇOS DE FRETE

- Consta no item 3.2 do Parecer SAORT/DRF/BLUMENAU NO 19412008, que não foram considerados os créditos relativos aos serviços de frete utilizados pela recorrente. Ressalte-se que o art. 8º da IN SRF nº 404/04, possibilita o crédito da COFINS oriundos dos

serviços de frete custeados pelo adquirente das mercadorias, pois estes fazem parte da composição do custo de aquisição dos bens adquiridos e utilizados como insuetos para a produção das mercadorias vendidas pelos contribuintes.

- Diante do fato de que, supostamente, a fiscalização não teve como identificar quem realizou o pagamento dos serviços de frete, pois nas CTRC"s não constava a indicação de ser o frete pago ou a pagar, decidiu a autoridade fiscal por glosar a totalidade dos créditos pleiteados pela recorrente. Ora, a fiscalização tinha plena condições de verificar se os serviços de frete utilizados foram pagos pela recorrente ou não, entretanto, em nenhum momento a fiscalização diligenciou ou intimou a recorrente para apresentar tais comprovações.

- Mais uma vez, se mostra evidente o direito de crédito dos serviços de frete glosados erroneamente pela fiscalização, pois resta demonstrado que os mesmos foram suportados pela recorrente quando da aquisição de mercadorias destinadas à industrialização e revenda, conforme documentação já juntada aos autos (doc. 03 da Manifestação de Inconformidade).

- Diante do exposto, roga-se para que seja reformado o Acórdão nº 07-20.727 proferido pela 4ª Turma da DRJ/Florianópolis SC, sendo homologado os créditos de COFINS não-cumulativos, utilizados pela recorrente, oriundos dos pagamentos de fretes na aquisição de insumos aplicados na produção de mercadorias vendidas, nos termos dos fatos expostos e dos documentos que comprovam o pagamentos destes fretes pela recorrente (doc. 03 da Manifestação de Inconformidade).

2.4. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSAR CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

- Outro aspecto que merece ser avaliado por este órgão julgador, refere-se aos créditos de COFINS oriundos de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, pois grande parcela dos créditos glosados pela fiscalização são relativos a tais despesas. Consta no item 7 do Parecer SAORT no 19412008, que a autoridade fiscal glosou 100% (cem por cento) dos créditos utilizados pela recorrente oriundos de empréstimos e financiamentos.

- Ocorre que ao analisar os contratos apresentados pela recorrente, os auditores fiscais verificaram que todos teriam expirado, pois os prazos para pagamento destes empréstimos já teriam vencido há anos, visto que os contratos datavam da década de 90 e teriam um prazo de pagamento que não alcançaria o exercício de 2004. Realmente, sob a análise dos contratos, a empresa deveria a muito tempo ter finalizados os pagamentos, entretanto, por conta discussões judiciais relativas a estes empréstimos, assim como a acordos de renegociações contratuais, todos os contratos demonstrados pela recorrente tiveram seus pagamentos postergados, inclusive para o exercício de 2004, ocasião em que a recorrente se creditou da COFINS oriunda de tais despesas.

- A realidade é que as despesas financeiras utilizadas como créditos de COFINS são oriundas de dívidas que foram quitadas somente após cobrança judicial e renegociações contratuais, restando evidente o direito da recorrente utilizar referidos créditos, pois estas despesas ocorreram durante o exercício de 2004.

2.5. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSAR CRÉDITOS RELATIVOS A DEPRECIACÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

- Nos termos do item 5 do Parecer SAORT/DRF/BLUMENAU Nº 19412008, a autoridade fiscal decidiu excluir a totalidade dos créditos de COFINS utilizados pela recorrente oriundos de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, a autoridade fiscal, sem maiores considerações, alegou que a documentação apresentada pela recorrente não permitiu ao Auditor Fiscal identificar os encargos de depreciação e amortização dos itens do ativos imobilizado, mais uma vez a autoridade fiscal ignorou as alegações da recorrente, simplesmente glosando a totalidade dos créditos pleiteados, sob o argumento de que a recorrente não atendeu as exigências formuladas pela fiscalização, o que, destaque-se, tratavam-se de exigências não amparadas pela legislação, pois obrigavam à recorrente formular planilhas e relatórios não obrigatórios por lei.

- Tendo em vista que os créditos utilizados pela recorrente estão amparados legalmente, não há razão para os mesmos serem glosados, conforme decidiu a autoridade fiscal, visando esclarecer a forma como foram calculadas as despesas de Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado, ressaltamos que a recorrente levantou o valor total dos bens a serem depreciados, excluiu os bens importados e utilizou apenas a depreciação calculada sobre os bens comprados no mercado nacional, pois as máquinas e equipamentos adquiridos no mercado externo não seriam passíveis de creditamento da COFINS sobre a depreciação.

- Além dos documentos já apresentados, a recorrente junta em anexo (doc. 05 da *Manifestação de Inconformidade*) planilha explicativa que demonstra resumidamente os cálculos de depreciação efetuados durante o período em questão, além de cópia do Balancete que demonstra a depreciação utilizada, relação dos bens importados (*excluídos do cálculo da depreciação*) e relação de bens por contas contábeis.

2.6. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSAR CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

- A recorrente apresentou às fls. 118/128, contratos de arrendamento mercantil, bem como comprovantes de transferência bancária, que constam às fls. 129/130. O argumento utilizado pela autoridade fiscal para glosar o crédito pleiteado consta no item 6 do Parecer SAORT 194/2008, nos termos que seguem: "*Com fulcro nas informações prestadas acima transcritas, verifica-se que tendo sido o bem entregue em 18/07/1997 e considerando que o contrato prevê apenas seis contraprestações semestrais, sendo a primeira em 18/01/1998 e um prazo de arrendamento mercantil de trinta e seis meses, não há mais que se falar, no ano de 2004, em despesas de arrendamento mercantil relativas ao contrato em análise.*"

- Embora as datas que constam no contrato não coincidam com os lançamentos realizados durante o ano de 2004, a empresa possui tais despesas, pois neste caso também ocorreram discussões judiciais e acordos que refletiram na postergação dos pagamentos relativos a estes contratos (doc. 06 da *Manifestação de Inconformidade*).

- A comprovação destas despesas restou demonstrada quando a recorrente apresentou extratos bancários, às fls. 562/562, contratos às

fls. 118/128 e transferências bancárias às fls. 129/130, além do recibo de venda e comprovação da liquidação da operação, que ocorreu apenas no exercício de 2005, o que, consequentemente, comprova que ocorreram as despesas demonstradas no exercício de 2004. Tais documentos comprovam que os pagamentos dos valores utilizados pela recorrente para compor a base de cálculo do crédito da COFINS possuem natureza de despesa de arrendamento mercantil.

2.7. DA GLOSA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DAS DESPESAS DE COMUNICAÇÃO

- Ocorre, entretanto, que a autoridade fiscal entendeu que o dispositivo legal não fez qualquer qualquer previsão capaz de amparar o desconto de créditos oriundos dos serviços de comunicação, nos termos que podem ser observados no item 3.1 do Parecer SAORT/DRF/BLUMENAU NO 194/2008.

- O entendimento adotado pela DRF de Blumenau merece ser reformado, pois a legislação em questão admite créditos de serviços utilizados na produção de bens. Obviamente que os serviços de comunicação devem ser incluídos dentre os serviços citados na legislação em destaque, pois a empresa não poderia efetuar suas operações sem a utilização dos serviços de comunicação, os quais são intrínsecos à atividade da empresa.

2.8. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSAR CRÉDITOS RELATIVOS A BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

- No item 2 do Parecer SAORT/DRF/BLUMENAU nº 194/2008, o agente fiscal apresenta suas considerações quanto ao fato de não ter reconhecido como insumos várias aquisições adquiridas pela recorrente, *in verbis*: “Da redação dos dispositivos acima transcritos, em se tratando de bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, resta indene de dúvidas que somente há possibilidade de desconto os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, ou 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”

- O fundamento utilizado pela fiscalização para glosar os créditos utilizados na compra destes insumos foi o de que estes fornecedores possuem como Classificação Nacional de Atividades Econômicas-Fiscal o comércio, no varejo, de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios. Através de uma mera suposição, considerou que todas as aquisições efetuadas pela recorrente em relação a estes insumos não poderiam ser utilizados para compor o crédito da COFINS apurado, pois os insuetos foram adquiridos de "SUPERMERCADOS% presumindo, assim, que não poderiam ser mercadorias utilizadas para a fabricação dos produtos vendidos pela recorrente.

3. DO REQUERIMENTO

- a) seja conhecido o presente recurso voluntário para julgamento e provimento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, nos termos Decreto n 0 70.235172 e alterações;

b) no mérito, pugna-se pela reforma do Acórdão nº 07-20.727, objetivando, primeiramente, que os créditos de COFINS, informados

pela contribuinte na DACON nº 0 000100200800003107, no campo "*Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura*", sejam considerados para efeitos de composição do crédito de COFINS não cumulativo relativo ao 1º trimestre do exercício de 2004, tendo em vista a necessidade da busca pela verdade real por parte da administração pública, nos termos demonstrados anteriormente;

c) a reforma do Acórdão, ora recorrido, no sentido de homologar os créditos de COFINS não-cumulativos utilizados pela requerente, oriundos dos pagamentos de fretes na aquisição de insumos utilizados na produção de mercadorias vendidas, pois a requerente arcou com a totalidade destas despesas, conforme restou comprovado;

d) pelos documentos apresentados e argumentos expostos, roga-se para que sejam homologados os créditos de COFINS oriundos das despesas financeiras de empréstimo e financiamentos;

e) tendo a requerente apresentado à fiscalização os documentos obrigatórios exigidos por Lei, além de formulado planilhas e documentações não obrigatórias pela legislação, assim como demonstrado a correição quanto aos cálculos efetuados em relação aos créditos de COFINS oriundos de Encargos de Depreciação e Amortização de Bens do Ativo Imobilizado, roga-se para que os mesmos sejam homologados, nos termos expostos anteriormente;

f) diante das provas apresentadas, roga-se para que seja reformada a decisão de primeira instância e declarado correto o crédito utilizado pela contribuinte em relação às despesas com Arrendamento Mercantil;

g) considerando que os serviços de comunicação são essenciais para o desenvolvimento das atividades da recorrente, roga-se para que sejam considerados os créditos de COFINS utilizados em relação a estas despesas, nos termos expostos anteriormente;

h) em respeito ao princípio da verdade material, roga-se para que este órgão julgador declare improcedente a glosa dos créditos utilizados pela contribuinte na compra de insumos, pois a fiscalização não demonstrou que os mesmos não foram consumidos no processo de produção, sob pena de desrespeito ao princípio da busca pela verdade real;

i) se necessário, a produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive pericial, objetivando demonstrar a veracidade das informações prestadas no presente recurso;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator

6. O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

7. Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos de COFINS não cumulativa, pleiteados por Pedido de Ressarcimento apresentado em formulário.

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

8. A fiscalização procedeu à auditoria das rubricas das receitas e despesas, em especial os bens para revenda, bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, fretes, despesas financeiras e despesas com depreciação, em comparação ao declarado pela recorrente em DACON e cotejando com documentos fiscais e planilhas.

9. Conforme se verifica, foram diversos os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Recorrente.

10. Como se vê, um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

11. A Recorrente pleiteia todos créditos por entendê-los como essenciais para sua atividade. Entretanto, o conceito de insumo que norteou a análise fiscal na origem foi o restrito, veiculado pela Instrução Normativa da RFB nº 404/2004, segundo a qual 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 que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

12. O mesmo critério foi utilizado no julgamento pelo DRJ/FLORIANÓPOLIS.

13. Os seguintes trechos atestam tal critério :

PARECER SEORT/DRF/BLUMENAU Nº 194/2008

A apuração da COFINS, de acordo com o regime de incidência não-cumulativa previsto nos arts. 1º a 16 da Lei nº 10.833/03, foi disciplinada inicialmente pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (IN SRF nº 404/04). Sobre o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de que trata o inciso II do art. Y da Lei nº 10.833/03, com' a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/04, e sobre o aproveitamento de créditos relativos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, de que trata o inciso III do art. Y da Lei nº 10.833/03, **torna-se relevante transcrever os arts. 8º e 9º da IN SRF nº 404/04.** ((fls. 1138/1139 destes autos digitais).

(...)

Da redação dos dispositivos acima transcritos, em se tratando de bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, resta indene de dúvidas que somente há a possibilidade de desconto os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, ou 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. (fls. 1147 destes autos digitais).

ACÓRDÃO DRJ/FNS :

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

Assim é que, independentemente da posição que se tenha acerca da correção ou não desta ou daquela aceção conceitual, verdade e ue a formalização do conceito de insumo nos termos defendidos pela Administração já foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram..(fls. 1599/1600 destes autos digitais).

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

14. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

15. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados á venda.

16. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

17. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

18. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

19. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

20. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

21. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

22. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

23. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

24. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

25. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

26. Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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 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. 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.

27. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014,

Fl. 15 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

28. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...) (...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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.

Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....
11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“*Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.*
(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“*Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei.* Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a

Fl. 17 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)"

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênha aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

19. Prossequindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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".

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os 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.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

(grifos deste relator)

Fl. 18 da Resolução n.º 3301-001.519 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13977.000023/2005-41

29. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

30. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

31. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Conclusão

32. Por todo o exposto, deve ser convertido o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem :

a) diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, solicitando à recorrente que apresente descrição do processo produtivo, alocando os insumos às suas respectivas fases..

33. Deve ser elaborado relatório da análise e da reapuração efetivadas.

34. Deve ser dada ciência à empresa do relatório, concedendo-lhe prazo para manifestação.

35. Após, os autos devem retornar a este colegiado para julgamento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini