



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

Processo nº 16349.000348/2009-42
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3401-004.896 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO - COFINS
Recorrente SYNGENTA PROTECAO DE CULTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

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”, de modo 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.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Para tanto, esse itens, sejam serviços, mercadorias, ou intangíveis, devem ser intimamente ligados à atividade-fim da empresa e, principalmente, ser utilizados efetivamente, e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo de maneira imprescindível para geração de receitas, observadas as demais restrições previstas expressamente em lei, em especial, a de que não sejam tratados como ativo não-circulante, hipótese em que já previsão específica de apropriação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, não há previsão de rateio proporcional entre as receitas tributadas e não tributadas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído

o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a crédito relativo às suas aquisições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRODUTOS DE LIMPEZA. PROCESSO PRODUTIVO. REQUISITOS.

Somente materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo, os quais são considerados despesas operacionais.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE BENS E INSUMOS IMPORTADOS

O direito ao crédito a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer os créditos referentes a material de embalagem, material de limpeza, despesas de energia elétrica registradas erroneamente como aluguéis, e produtos importados classificados na posição 3808 da NCM para os quais tenha havido efetivo pagamento da contribuição na importação, devendo ainda ser afastado o critério de rateio adotado pela fiscalização, por carência de fundamento legal expreso.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl, Tiago Guerra Machado, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lazaro Antonio Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de **PER/DCOMP**, de créditos de contribuição não-cumulativa, vinculadas à receita do mercado externo, com débitos administrados pela RFB.

Foi emitido Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado e homologou as compensações até o limite reconhecido.

Irresignada com o deferimento apenas parcial de seu pleito, a contribuinte encaminhou sua Manifestação de Inconformidade tempestiva, alegando, em síntese, o seguinte:

1) **Créditos a descontar na importação:** a empresa apurou créditos decorrentes de suas operações de importação de insumos e produtos para revenda, norteando-se pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004. O Fisco questionou tais créditos com base nas seguintes premissas: (a) importação de bens classificados na NCM 38.08 assim como das matérias-primas utilizadas para sua produção que supostamente deveriam ser tributados à alíquota zero da contribuição; e (b) crédito tomado sobre produtos que não se caracterizam no conceito de insumos. Ocorre que o NCM 38.08 não diz respeito apenas a defensivos agrícolas, bem como a empresa não fabrica somente o tipo de produto classificado em tal NCM. Estão inseridos no rol de produtos abarcados pela NCM 38.08 diversas outras mercadorias e não só defensivos agrícolas abarcados pela alíquota zero da contribuição. A empresa é produtora de inseticidas, raticidas, produtos de jardinagem amadora e repelentes, os quais se inserem, como os defensivos agrícolas, no rol 38.08 da NCM, mas que são tributados pela alíquota regular. Não foram confrontados os NCMs indicados pela empresa em suas DIs, se pautando o despacho decisório apenas em premissa de que todos os produtos comercializados estariam classificados no NCM 38.08 como defensivos agrícolas e que, por isso, não dariam direito ao crédito pleiteado. Acosta planilha e folders.

2) **Créditos decorrentes da aquisição de insumos:** a Fiscalização glosou créditos da empresa relativos à aquisição de insumos utilizados em seu processo produtivo. Estas glosas são refutadas porque:

a) conceito de insumos: tomando-se como referência os intentos do Legislador, constantes de Exposição de Motivos da norma instituidora da sistemática não-cumulativa da COFINS (delimitou o regime de apuração de créditos totalmente diferente daquela adotada pela legislação do IPI), reputa-se claramente ilegal o conceito utilizado pela Fiscalização na definição de insumos. A definição sugerida pela Fiscalização se pautou, além da impossível utilização por analogia das normas do IPI, também na IN nº247/2002, que trata quase que de forma idêntica da conceituação de insumos para creditamento da COFINS da conceituação elaborada para fins de IPI. Isso fica latente quando se contempla como um dos pré-requisitos para o enquadramento de determinada mercadoria como insumo seu contato direto com o produto final que está sendo elaborado. A intenção do legislador era a desoneração do faturamento e não do produto final, razão pela qual difícil conceber como necessários, para a conceituação de insumos, a restrição contida no referido

dispositivo infralegal, que obriga a ocorrência do contato direto da mercadoria com o produto final que se está a elaborar.

A norma infralegal agiu ao total arrepio de suas competências ao regular preceito em total desacordo com os intentos da legislação que lhe dá fulcro, sofrendo, por conseguinte, de uma ilegalidade contida em sua gênese. Deve ser afastada a aplicabilidade da possível interpretação restritiva do crédito aqui discutido, pautada pela definição contida na IN, que obrigue o contato direto do insumo com o produto final que se está a produzir. É de todo evidente que o crédito de insumos apropriados pela empresa não pode ser contestado pelos argumentos levantados pela Fiscalização, vez que este se baseou em norma ilegal emitida pela RFB em desacordo com a legislação que lhe dá sustento, devendo este ser reconhecido em sua totalidade;

b) contato direto dos insumos glosados ao produto final: após análise exaustiva dos diversos produtos enumerados pela Fiscalização em sua planilha de exclusões, a empresa houve por bem elaborar demonstrativo (anexado), no qual justifica o enquadramento dos produtos desconsiderados do conceito de insumos sugerido, refutando os argumentos de que estes não poderiam gerar direito ao crédito de COFINS apropriado. Assim:

1) materiais de embalagem: em sua totalidade, os materiais de embalagem considerados pelo despacho decisório como de mero acondicionamento para transporte, compõem na verdade o produto final e servem não para o transporte, mas sim para a proteção dos produtos comercializados desde o término de sua produção até o consumo final. Os produtos elaborados pela empresa, por serem de cunho tóxico, se sujeitam a diversas normas regulatórias emanadas por Agências Governamentais, as quais lhe obrigam a acondicionar suas mercadorias em embalagens padronizadas e resistentes. As caixas (que compõem grande parte dos produtos glosados pelo despacho em questão) são reforçadas por divisórias e colunas de proteção, além de se utilizarem de gramatura superior as caixas comuns contidas no mercado, evitando que o produto químico produzido sofra alterações em decorrência do contato excessivo com, por exemplo, a luz solar. Tal proteção não visa o transporte da mercadoria, a qual seria inutilizada por seu consumidor final após o recebimento destas, mas sim o acondicionamento de produtos tóxicos que devem ser sempre guardados por estas na sequência ao seu manejo, evitando assim prejuízos ao meio ambiente decorrentes de possíveis contaminações. Também se pode ver que na embalagem do produto final comercializado existem rótulos que são colocados em cada uma delas contendo informações importantes acerca das recomendações para a utilização dos produtos, assim como dos perigos que este pode causar caso sejam manejados de forma imprópria. Se estas caixas servissem apenas para o mero transporte não se fariam necessárias explicações atinentes aos procedimentos que devem ser adotados pelo consumidor final para utilização dos produtos. Os materiais de embalagem servem ao propósito de acondicionamento da mercadoria em si e não para o mero transporte destas. Não há que se falar em ilegalidade do crédito, devendo as caixas e todos os outros produtos que a compõem (rótulos, tinta, etiquetas e etc.) ser reconhecidos como insumos dos produtos comercializados, com geração de créditos;

2) materiais de limpeza: podem ser separados naqueles que são utilizados para a limpeza do pátio industrial e nos que são utilizados como produtos intermediários que visam a higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela empresa ou o tratamento da água utilizada para aquecer em "banho-maria" as matérias primas colocadas na caldeira de produção. Quanto a estes últimos, por serem de aplicação necessária ao processo produtivo, não há que se

questionar que geram direito ao crédito de COFINS. Os produtos glosados pela fiscalização, como se comprova pela planilha anexa, dizem respeito ao segundo tipo de materiais de limpeza, ou seja, aqueles que estão inseridos no processo produtivo e não são simplesmente utilizados para desinfetar o pátio fabril, mas sim para impedir que bactérias contaminem os produtos químicos que estão sendo produzidos;

3) créditos sobre matéria prima - alíquota zero: esse benefício é aplicado apenas nas aquisições destinadas à produção de defensivos agrícolas, sendo que nas aquisições regulares destas mercadorias no mercado interno ou externo ocorre a incidência normal de COFINS. Como dito, é empresa que, dentre outros, produz mercadorias saneantes também classificadas no NCM 38.08 (engloba os defensivos agrícolas), as quais se sujeitam à alíquota regular da contribuição aqui tratada (inseticidas, raticidas, fungicidas e etc.). Assim, equivocada está a Fiscalização ao glosar, sem uma análise aprofunda, todas as matérias primas adquiridas após a data de vigência da alíquota zero atribuída para a produção de defensivos agrícolas.

3) **Despesas com alugueis**: a Fiscalização glosou parcela dos créditos aferidos na rubrica "Despesas de Alugueis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas" sob o argumento de estarem contidos em sua composição valores que não se prestam a este tipo creditório. A maioria das glosas diz respeito a despesas tidas com energia elétrica, as quais foram incorretamente inseridas na rubrica em questão. Os créditos decorrentes de despesas de energia elétrica não vislumbram qualquer restrição pela legislação vigente da contribuição, devendo ser considerados em sua íntegra. A situação em tela se caracteriza como sendo mero equívoco formal cometido pela empresa no preenchimento de seu DACON. Não se presta como argumento suficiente para a glosa de créditos pleiteados, eis que nos processos referentes a ressarcimento/restituição, o princípio da verdade material deve ser aplicado, tanto quanto nos casos relativos à constituição de créditos tributários.

4) **Rateio Proporcional**: a Fiscalização recalculou as porcentagens adotadas pela empresa para fins de apuração dos tipos creditórios aferidos no período em questão, sob o argumento de que não poderiam ter sido incluídos no cômputo das "Receitas de Vendas Não Tributadas no Mercado Interno", receitas tidas com operações financeiras e com vendas de ativos imobilizados. Fundamentou no art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Mas este artigo prevê apenas a possibilidade de manutenção dos créditos de COFINS dos contribuintes quando estes possuam receitas abrangidas por normas isentivas ou de não incidência. Não faz ele qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no cômputo da sistemática de cálculo intitulada "rateio proporcional". Além disso, caso estivesse correto o entendimento da Fiscalização, a exclusão destas receitas do cálculo do rateio proporcional não poderia ocasionar a anulação do direito creditório aferido, porquanto o crédito permaneceria válido, passando de um crédito decorrente de receitas não tributadas para um crédito de receitas tributadas e/ou de exportações.

5) **Diligências e perícias**: pelo volume de documentos juntados aos autos, não resta outra alternativa para a análise efetiva de todo material apresentado, assim como para desvendar a verdade material dos fatos, que se:

a) baixe o processo em diligência para análise dos documentos apresentados, como também outros que os sejam entendidos necessários para a validação do crédito pleiteado;

b) realize trabalhos periciais, visando a validação dos argumentos apresentados pela empresa em relação ao correto enquadramento de seus insumos, a fim de que se reconheça seu direito creditório;

c) sejam analisados os quesitos que apresenta (art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972).

Sobreveio Acórdão nº 10-046.575, exarado pela DRJ/POA, que considerou improcedente a impugnação, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3401-004.871**, de 21 de maio de 2018, proferido no julgamento do processo 16349.000309/2009-45, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3401-004.871**):

"Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, e reunindo os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo seu conhecimento.

Do Mérito

A maior parte dos créditos glosados pela Fiscalização devem-se ao fato de que essa autoridade descaracterizou como insumos as aquisições de mercadorias que ensejaram o respectivo crédito de COFINS não-cumulativa.

Nessa linha, foram glosados créditos referentes à aquisição de produtos de limpeza industrial e material de embalagens.

Diante disso, convém 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 regra 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:

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.

(...) 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 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/matrizas de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água

afluente 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 consequente 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 desse 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.

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.

Passo a analisar item a item que fora glosado pela fiscalização e mantido pela decisão de primeiro grau:

(A) MATERIAL DE EMBALAGEM

Tal como ficou demonstrado pelas declarações e documentação fornecida pela Recorrente, os materiais de embalagem e transporte que foram objeto de glosa de créditos

são absolutamente necessários para o atendimento da legislação vigente que regula a produção e comercialização dos produtos ofertados pela Recorrente, de modo que não há como não considerá-los como custo operacional.

Diante da exposição anterior, sobre a não-cumulatividade das contribuições sociais, não vejo razão para manter a glosa.

(B) MATERIAL DE LIMPEZA

Da mesma forma, a atividade da Recorrente requer a obediência de diversas regras exigidas pelas autoridades sanitárias. Tal fato por si só já justifica a apropriação de créditos pela Recorrente, eis que, tais dispêndios são verdadeiros custos indiretos que deve ensejar o direito ao desconto de crédito.

Por conta disso, merece reforma a decisão recorrida.

(C) DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA REGISTRADAS COMO ALUGUÉIS

Tendo sido comprovado que houve apenas erro material na demonstração dos créditos na DACON, não há como não reconhecer o direito ao crédito de energia elétrica eis que tal despesa está expressamente prevista no rol das possibilidades de apropriação de crédito não cumulativo. Ainda, como a fiscalização não analisou a documentação suporte das despesas de energia elétrica, não cabe somente em sede de recurso avaliar a procedência e sua regularidade documental, razão pela qual não entendo ser nem mesmo caso de diligência.

(D) AQUISIÇÃO DE PRODUTOS IMPORTADOS E VENDIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

Em obediência ao artigo 15, inciso II, da Lei Federal 10865/2004, nos casos de insumos importados, classificados na posição 38.08, em que houver pagamento da COFINS, não há qualquer óbice para a manutenção do crédito, nessa hipótese.

Ainda, nos termos do artigo 17, da Lei 11.033/2004, não há menor dúvida de que são garantidos os créditos sobre insumos que implicam em vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS.

(E) RATEIO PROPORCIONAL

Por fim, não vejo razão da manutenção da decisão no que tange ao rateio dos créditos da não-cumulatividade segundo a proporção entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno, haja vista que somente há previsão para o rateio entre receitas cumulativas e não-cumulativas, nos termos do artigo 3º, da Lei Federal 10.833/2003, mesmo porque não houve qualquer menção no despacho decisório de que a Recorrente teria parte de suas receitas tributadas no regime cumulativo.

Por todo o exposto, conheço do Recurso e dou-lhe parcial provimento, para reconhecer os créditos referentes a material de embalagem, material de limpeza, despesas de energia elétrica registradas erroneamente como aluguéis, e produtos importados classificados na posição 3808 da NCM para os quais tenha havido efetivo pagamento da contribuição na importação, devendo ainda ser afastado o critério de rateio adotado pela fiscalização, por carência de fundamento legal expresso."

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer os créditos referentes a material de embalagem, material de limpeza, despesas de energia elétrica registradas erroneamente como aluguéis, e produtos importados classificados na posição 3808 da NCM para os quais tenha havido efetivo pagamento da contribuição na importação, devendo ainda ser afastado o critério de rateio adotado pela fiscalização, por carência de fundamento legal expresso

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan