



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000504/2010-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.773 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente ADRAM S A INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, colacionando documentos e argumentos para demonstrar seu processo produtivo para fins de identificar em que momento ou etapa da produção determinado insumo (bem ou serviço) é utilizado para fins de comprovar sua essencialidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo as glosas de créditos apurados sobre despesas com ácido clorídrico.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima, Marco Antonio

Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior. Ausentes(s) o conselheiro(a) José Adão Vitorino de Moraes.

Relatório

A contribuinte apresentou o Pedido de Ressarcimento (PER) nº 27055.44696.190309.1.5.11-9506, vinculando-o a diversas declarações de compensação (DCOMP) para o aproveitamento de créditos de COFINS não cumulativo vinculados a receitas no mercado interno e acumulado no 4º trimestre de 2005, com fundamento no art. 17 da Lei nº 10.033/2004 e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, no valor de R\$ 665.874,21 (seiscentos e sessenta e cinco mil, oitocentos e setenta e quatro reais e vinte e um centavos)

Conforme relatório fiscal e despacho decisório, fls. 843-855, a análise dos créditos recebeu tratamento manual, procedimento no bojo da qual foram realizadas intimações para apresentação de vasta documentação e demonstrativos de apuração de crédito.

Ao final da fiscalização, a autoridade administrativa realizou diversos ajustes na base de cálculo dos créditos, realizando também glosas de crédito em razão do conceito de insumos baseado na Instrução Normativa SRF n. 404/2004, proferindo decisão pelo reconhecimento parcial dos créditos pleiteados, homologando parcialmente as compensações e deferindo o ressarcimento até o limite dos créditos pleiteados, conforme síntese a seguir:

- a) Bens utilizados como insumos: a fiscalização reconheceu como insumo todos os gastos apresentados pela contribuinte por entender que estão relacionados com a fabricação dos produtos ou das embalagens;
- b) Bens utilizados como insumos: a fiscalização detectou que parte dos insumos foi adquirido de pessoas físicas ou cooperativas, refazendo o cálculo dos créditos com base na sistemática do crédito presumido da Lei n. 10.925/2004 (a contribuinte tinha apurado o crédito integral);
- c) Serviços utilizados como insumos: nenhum dos serviços relacionados pela contribuinte foi considerado insumo, sendo todos glosados pela fiscalização;
- d) Outras operações de crédito: a fiscalização glosou tais despesas por ausência de permissão legal (Rádio a Voz do Sertão, LGA Construtora Ltda., Radio Marano, Clínica de Fonoaudiologia, dentre outros)
- e) Os créditos classificados como créditos presumidos da agroindústria foram excluídos dos PER/DCOMPs, sob o argumento que não podem ser utilizados para ressarcimento ou compensação.

A r. decisão de piso ilustra todos os argumentos da fiscalização e da contribuinte:

O presente processo trata de representação para análise manual do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 27055.44696.190309.1.5.11-9506, de crédito de COFINS Não-Cumulativo, do 4º trimestre de 2005, vinculado à receita isenta, não alcançada pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero proveniente do Mercado Interno, em conformidade com o disposto no art. 16 da MP 206/2004,

convertida na Lei nº 10.033/2004, art. 17, e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, no valor de R\$ 665.874,21 (seiscentos e sessenta e cinco mil, oitocentos e setenta e quatro reais e vinte e um centavos) (fl. 15).

Vinculado ao PER mencionado encontram-se as seguintes Declarações de Compensação (DCOMP): 04617.99000.310806.1.3.11-4440, 27853.74214.290906.1.3.11-0570, 24141.96064.311006.1.3.11-6597, 17046.25098.041206.1.3.11-7212 e 06155.30672.291206.1.3.11-4977.

Os arquivos digitais entregues estão em 3 (três) anexos neste processo.

Conforme se observa no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACon – fls. 24/44), no período de outubro a dezembro de 2005, o contribuinte tem receitas decorrentes de receitas no mercado interno e externo, e obteve créditos com as seguintes origens:

Bens utilizados como insumos;

Serviços utilizados como insumos;

Despesas de energia elétrica;

Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

Bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição);

Devolução de vendas sujeitas à alíquota de 7,6%;

Outras operações com direito a crédito;

Crédito presumido - atividades agroindustriais à alíquota de 2,66%.

Da análise dos créditos apurados em relação a esses itens foram feitas as seguintes considerações:

☐ Bens Utilizados Como Insumos:

De acordo com a legislação pertinente (*art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e as disposições contidas nos art. 66, §5º, da IN SRF nº 247/2002 e no art. 8º, §4º, da IN SRF nº 404/2004*), e de acordo com a documentação apresentada, foram glosadas compras feitas de pessoa física e de cooperativas, em desacordo com a legislação. Também foram reclassificados para presumidos créditos aproveitados nesta rubrica pelo interessado, com o devido recálculo de seu valor. Ainda houve a glosa de valores de compras fora do trimestre e de valores de aproveitamento de créditos sobre produtos de limpeza.

☐ Serviços Utilizados Como Insumos:

De acordo com a legislação pertinente (*art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e as disposições contidas nos art. 66, §5º, da IN SRF nº 247/2002 e no art. 8º, §4º, da IN SRF nº 404/2004*), e de acordo com a documentação apresentada, nenhum dos serviços relacionados, em quaisquer meses, enquadram-se como serviços utilizados como insumos, tais como serviços de rádio difusão, de assessoria em saúde e segurança, de análise biológica, de comissão sobre vendas, de cobrança, de manutenção mecânica, conforme pode ser verificado às páginas 806/814, sendo, por isso, excluídos do cálculo do crédito.

☐ Despesas de Energia Elétrica:

Foi considerado para creditamento os valores conforme os comprovantes de despesas de energia elétrica apresentados (fls. 292/320).

☐ Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda:

Não houve glosas feitas nos valores de despesas de armazenagem e frete na operação de venda informados no DACON.

☐ Outras Operações com Direito a Crédito Não há previsão legal para a composição da base de cálculo dos créditos a serem descontados nas operações informadas na planilha enviada pelo contribuinte neste item, como por exemplo, valores pagos a Rádio a Voz do Sertão, LGA Construtora Ltda., Radio Marano, Clínica de Fonoaudiologia, conforme demonstrado às páginas 815/821.

☐ Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais A empresa é produtora de mercadorias classificadas nos capítulos 10, 11 e 23, e, assim sendo, o crédito presumido deve ser calculado com base no inciso III, do parágrafo 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 vigente à época, na forma estabelecida no art. 8º, caput e § 1º, inciso II, da IN SRF nº 660/2006.

Da Apuração do Crédito Dos créditos oriundos das Receitas do Mercado Interno, apenas os advindos das receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero poderão ser descontados, ressarcidos ou compensados; os demais poderão apenas ser descontados.

Os créditos oriundos da Receita de Exportação foram aproveitados em PERDCOMP específicos a estes, por isto não foram mencionadas no cálculo final dos créditos aqui analisados.

E por toda análise efetuada, chegou-se ao valor passível de ressarcimento do crédito de COFINS apurado sob o regime não-cumulativo sobre as receitas não tributadas no mercado interno no 4º trimestre de 2005 de R\$ 28.276,04 (vinte e oito mil, duzentos e setenta e seis reais e quatro centavos).

Assim, a DERAT/SP decidiu deferir parcialmente o pedido de ressarcimento e, consequentemente, homologar as declarações de compensação a ele vinculadas até o limite de crédito reconhecido no valor de R\$ 28.276,04.

Da MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

Cientificado do Despacho Decisório em 11/08/2011, o interessado, por intermédio de seu representante, apresenta tempestivamente, em 08/09/2011, Manifestação de Inconformidade (fls. 858 a 862), na qual, resumidamente:

Alega ser equivocada a glosa fiscal sobre os créditos integrais calculados sobre os insumos adquiridos de Cooperativas (pessoas jurídicas) e a sua transferência para serem utilizados como créditos presumidos. As aquisições de insumos perante as Cooperativas (pessoas jurídicas) dão direito ao crédito integral da COFINS. Estes insumos somente dariam direito ao crédito presumido, caso fossem adquiridos ao abrigo da suspensão, o que não se deu.

A suspensão, somente passou a ser aplicada para as aquisições efetuadas a partir de 03 de abril de 2006, conforme dispõe o inciso "I" do artigo 11 da IN/SRF 660/2006, logo as aquisições de Cooperativas (pessoas jurídicas) efetuadas no período em tela dão direito ao crédito integral da COFINS, por estarem sujeitas ao pagamento da contribuição nos termos do inciso "II" do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.637/2002 (contrário sensu), que somente veda o crédito da COFINS no caso de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Equivocada a glosa dos serviços utilizados como insumos e dos outros serviços, pois como esclareceu o CARF a legislação para definição de insumos deve ser a do imposto de renda, especificamente o artigo 290 do RIR. Sem falar que dentre os serviços utilizados como insumo se encontram os fretes, que como é sabido, os mesmos são aceitos, sem qualquer discussão, como insumos.

Todos os outros gastos, despesas e outras operações também se enquadram conforme o disposto no artigo 290 do RIR.

Cita uma ementa de decisão do judiciário nesse sentido.

E segue afirmando que, como se depreende do texto, todos os gastos pagos a pessoa jurídica domiciliada no país referentes a aquisição de produtos ou serviços que diretamente se refiram ao funcionamento da fábrica são na ótica do PIS e da COFINS considerados insumos, neste ponto se diferenciando do IPI. Note-se que não exige mais o desgaste direto com o produto industrializado.

Ante ao exposto, todos os valores dos créditos glosados, devem ser restabelecidos, a exceção dos créditos calculados sobre os serviços de radio difusão e sobre comissão sobre vendas.

Enfatiza que embora a legislação sobre o PIS e a COFINS utilize a legislação do IPI e do IR como legislação subsidiária, o regime da não cumulatividade destas contribuições é próprio.

Não se pode simplesmente comparar os créditos presumidos do IPI com a não cumulatividade do regime do PIS e a COFINS. A não-cumulatividade visa tributar o processo produtivo por etapas, ou seja, se em uma fase do processo produtivo houve tributação, esta será descontada da fase seguinte e assim sucessivamente.

Para se obter a essência desse processo não se pode restringir o crédito pago nas fases anteriores da produção, sob pena de macular o que se propõe e aumentar a carga tributária sem amparo na lei. Por outro lado, o direito ao ressarcimento dos créditos relativo às receitas não tributadas no mercado interno e de exportação foi o mecanismo encontrado pelo legislador para dar guarida a Imunidade às contribuições destas receitas, sendo que a vedação ao crédito é uma violação à própria Constituição.

Ante o exposto requer o recebimento da presente Manifestação de Inconformidade, e seu provimento para afastar as glosas contestadas, recompondo o crédito conforme o pedido do contribuinte e homologando as Declarações de Compensação vinculadas ao presente processo. Requer também a suspensão da exigibilidade das compensações vinculadas ao presente processo até decisão definitiva do mesmo.

Em 03/04/2018 o presente processo foi encaminhado à DRJ/Rio de Janeiro/RJ para julgamento.

Em 04/10/2018, a 16ª Turma da DRJ/RJO proferiu o Acórdão 12-102.598, fls 871-879, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS

Sobre aquisições de bens de cooperativas não sujeitos pagamento da contribuição é possível apurar crédito presumido nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

INSUMOS

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica, a qual, ainda que considerada ilegal pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, só pode ser afastada em sede de DRJ a partir de manifestação do Procurador Geral da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada da r. decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 888-905, para apresentar os argumentos conforme síntese abaixo:

- Nulidade da decisão por vício de fundamentação, diante da publicação, em 01/10/2018, da Nota Técnica Explicativa SEI nº 63/2018, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de formalizar a orientação quanto à aplicação dos critérios definidos pela mencionada decisão do STJ no RESP 1.221.170/PR;

- A aludida Nota Técnica foi publicada em 01/10/2018 e o r. acórdão foi lavrado em 04/10/2018, portanto, quando já estava em vigor a Nota Técnica;

- Repisou os argumentos sobre os créditos oriundos de aquisições de Cooperativas de Produtores Rurais;

- Sustentou que nas notas fiscais de compra de grãos de Cooperativas não há informação de que os produtos estão com suspensão, devendo ser aplicado o crédito integral;

- Sustenta que as cooperativas são pessoas jurídicas regulares, não sendo aplicável as regras de restrição ao aproveitamento do crédito integral das contribuições, corroborando para tal entendimento o fato de que não há qualquer apontamento nas notas fiscais anexas acerca de suspensão ou não cobrança de PIS e COFINS conforme art. 2º, IN SRF 660/2006.

- Quanto às glosas de créditos, insurge-se contra as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, sustentando o conceito de essencialidade e relevância, nos termos do REsp n. 1.221.170-PR, julgado em sede de recursos repetitivos.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da legislação, passando ao estabelecimento dos pontos controvertidos para a análise da causa. A fiscalização analisou a documentação da Recorrente e, como conclusão realizou os seguintes ajustes e glosas:

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

1 – Parte dos créditos foi identificada como decorrente de aquisições de produtos adquiridos que se sujeitam à apuração do crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei n. 10/925/2004.

Por se tratar de créditos presumidos da agroindústria, a fiscalização excluir tais créditos do PER/DCOMP sob o argumento de que não há autorização legal para o ressarcimento ou compensação.

2 – Quanto aos demais bens, concluiu que todos estavam relacionados com o processo produtivo, reconhecendo-os como insumos, com exceção do ácido clorídrico, por ser utilizado na limpeza do processo produtivo.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

3 – Com fundamento na Instrução Normativa SRF 404/2004, a fiscalização glosou todos os créditos apurados sobre despesas com prestação de serviços por serem desvinculados do processo produtivo.

A partir da tabela de tais serviços juntadas em fls. 826-834, destacou alguns exemplos de serviços, como rádio difusão, de assessoria em saúde e segurança, de análise biológica, de comissão sobre vendas, de cobrança, de manutenção mecânica.

OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

4 – Separou na tabela de fls. 835-841, outras despesas não identificadas como insumos ou sem autorização legal para tomada de créditos, tais como os valores pagos à Rádio a Voz do Sertão, LGA Construtora Ltda., Radio Marano, Clínica de Fonoaudiologia.

PRELIMINARMENTE, a Recorrente sustenta nulidade da r. decisão guerreada por falta de fundamentação, argumentando que a d. DRJ adotou o conceito restrito de insumos das INs 247/2002 e 404/2004, alinhado ao IPI, mesmo já tendo ocorrido o julgado do STJ sobre o tema em sede de recursos repetitivos e 03 dias depois de a Procuradoria da Fazenda Nacional ter editado a Nota Técnica Explicativa SEI nº 63/2018, dispensando a Procuradoria de apresentar recursos sobre o assunto.

Creio que não seja caso de nulidade, muito menos por falta de fundamentação. Isso porque consta da r. decisão recorrida o conceito de insumos adotado, explicando manter o entendimento da RFB sobre o tema, a despeito de a situação ter sido resolvida pelo STJ, que julgou ilegal isas INs 247/2002 e 404/2004.

Assim, apesar desse entendimento jurisprudencial, sustentou que o conceito de insumo para fins de PIS e COFINS deve ser restrito. O fato de ter afirmado não existir uma Nota Técnica da PGFN nos termos da Lei n. 10.522/2002 representa um erro que não implica em nulidade, mas, sim, em reforma do julgado, se for o caso.

Afasto os argumentos de nulidade. Passo à análise do mérito

CONCEITO DE INSUMOS

A fiscalização realizou intimações para apresentação de documentos e relação dos bens e serviços utilizados como insumos, demonstrativo de crédito presumido, memórias de cálculo, notas fiscais, dentre outros.

Toda documentação foi auditada e conferida pela fiscalização, analisando cada item para fins de constatar se a despesa incorrida pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, analisando se tal dispêndio corresponde ao conceito de insumos previsto no artigo 3º, II da Lei n. 10.833/2003, reconhecendo a legitimidade de diversas rubricas escrituradas como crédito de PIS e COFINS, mas glosando outras.

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com a IN SRF nº 404/2004, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, não houve divergência quanto às bases de cálculo, pois as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos **critérios da essencialidade ou relevância**, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (grifei):

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 SEQUENTES 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. 30., 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. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAREF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CAREF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de**

relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.
(grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada por ser um recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo “atividade econômica” para a atividade produtiva e prestação de serviços (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de “teste de subtração”, assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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 obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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 obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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 obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de uma despesa incorrida para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas “na” produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

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

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

Deve-se acrescentar que o documento apresentado com o recurso voluntário com uma suposta explicação do processo produtivo com a indicação dos materiais utilizadas não tem utilidade para a prova da essencialidade, pois nada prova e nada explica, permanecendo ausente a demonstração da essencialidade nos casos em que isso era necessário.

Saliente-se que o caso se trata de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Neste ponto a fiscalização manteve todos os créditos de bens utilizados como insumos por concluir que todos estavam relacionados com o processo produtivo. A única glosa realizada nesta rubrica estão relacionadas com despesas na aquisição de ácido clorídrico, por ser utilizado na limpeza do processo produtivo.

Não há muita explicação no relatório fiscal sobre a glosa realizada, mas pelo contexto de todo o relatório fiscal, constata-se que a razão para tanto foi a adoção do conceito de insumo previsto na IN n. 404/2004, já que o produto de limpeza “ácido clorídrico” não sofreria um desgaste decorrente de um contato direto com o produto fabricado.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente argumenta que é fabricante de farinha de fibra de milho, amido de milho, glúten, óleo de milho bruto, farelo de gérmen de milho, flocados (flocos), creme (fubá), gérmen. Utiliza o ácido clorídrico em seu processo produtivo como reagente químico para limpeza, enquadrando-se no conceito de essencialidade firmado pelo STJ.

Com essa explicação sobre a função do ácido clorídrico em seu processo produtivo, revento a glosa.

Ainda, acrescenta-se que a fiscalização detectou a aquisição de insumos em período anterior ao 4º trimestre de 2005. Nestes termos, concluiu que havia notas fiscais com data de emissão em setembro/2005, por isso, estes valores não foram considerados para compor a base do crédito solicitado e foram excluídos do PER/DCOMP. A Recorrente nada argumentou sobre este ponto, devendo ser mantido o ajuste na escrita fiscal.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

Parte dos créditos foi identificada como decorrente de aquisições de produtos que se sujeitam à apuração do crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei n. 10/925/2004.

Por se tratar de créditos presumidos da agroindústria, a fiscalização excluir tais créditos do PER/DCOMP sob o argumento de que não há autorização legal para o ressarcimento ou compensação.

Neste ponto a Recorrente havia apurado crédito integral, e argumentou pela legitimidade dos créditos integrais tendo em vista que os produtos adquiridos foram tributados pelo PIS e pela COFINS, visto que não havia uma ressalva nas notas fiscais esclarecendo que eram produtos sujeitos à suspensão e, ainda, porque a suspensão das contribuições apenas tiveram início de vigência com a publicação da Instrução Normativa n. 660/2006.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente.

De acordo com o artigo 9º da Lei n. 10.925/2004, os produtos arrolados no artigo 8º da Lei, objeto de vendas praticadas por cooperativas, cujo destinatário seja agroindústria, estão com suspensão das contribuições. Daí a razão de se aplicar crédito presumido para a agroindústria na aquisição de tais produtos.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda**:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (grifei)

Como dito, a Recorrente apurou o crédito integral sobre tais compras, sob o argumento de que a referida suspensão apenas teve sua vigência iniciada com a publicação da IN n. 660/2006.

Discordo do argumento. A suspensão teve início desde a vigência da lei, qual seja, 01/08/2004, nos termos do artigo 17, III da mesma lei 10.925/2004, fato reconhecido pela Instrução Normativa SRF nº 636/2006, que versava sobre as condições para a aplicação da suspensão, e que previa em seu art. 5º que a suspensão teria início em 01/08/2004.

É comum o argumento, geralmente por parte da fiscalização, no sentido de que o início da suspensão estava condicionada à previsão dos termos e condições para sua aplicação a serem estabelecidas pela RFB, nos termos do art. 9º, § 2º da Lei nº 10.925/2004. Nesta linha de raciocínio, referidas condições apenas foram dispostas pela Instrução Normativa SRF nº 636/2006. Com isso, apenas com sua vigência, em 04/04/2006, a suspensão teria início, como reconhecido pela própria IN SRF 660/2006, publicada para tratar da mesma matéria e revogar a IN 636.

Ocorre, porém, que a IN SRF nº 636/2006 foi categórica em afirmar que a suspensão das contribuições ao PIS e à Cofins deve ser aplicada a partir de 01/08/2004, início da vigência da lei. A IN SRF 660/2006 revogou a IN SRF nº 636/2006 para tentar dizer que o início da vigência se daria apenas em 2006, estratégia com a qual não se pode concordar.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já proferiu diversas decisões acolhendo o entendimento de que a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 teve início em 01/08/2004, conforme determina o art. 17, III da mesma lei e da Instrução Normativa n.º 636/2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N.º 10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N.º 10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

(Acórdão nº 9303-008.231, Sessão de 19 de março de 2019, Rel. Consa. Vanessa Marini Cecconello)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

PIS/COFINS. SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI N.º 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI N.º 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF nº 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista.

(Acórdão nº 9303-010.444, Sessão de 17 de junho de 2020, Rel. Cons. Jorge Olmiro Lock Freire)

Desta feita, diante da previsão legal contida no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004 e pela impossibilidade da IN SRF nº 660/2006 desdizer o quanto dito na IN SRF nº 636/2006, a suspensão das contribuições ao PIS e à Cofins deve ser aplicada a partir de 01/08/2004.

Assim, está correta a apuração realizada pela fiscalização, considerando que os créditos devem ser apurados de acordo com a sistemática dos créditos presumidos prevista no artigo 8º da Lei n. 10.925/2004.

Nestes termos, a pessoa jurídica que desenvolve atividades agroindustriais pode apurar crédito presumido de PIS e COFINS na compra de insumos de pessoas físicas ou cooperativas, na forma como previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, para compensar, exclusivamente, com débitos destas mesmas contribuições (*caput*). Por isso, tais créditos não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

O direito que se discute nestes autos é o direito de utilizar este crédito para compensar com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, bem como o direito de requerer o ressarcimento em dinheiro deste crédito.

Vejamos o que diz referido artigo 8º:

Lei nº 10.925/2004. Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (grifei)

Perceba que os créditos presumidos somente podem ser utilizados para DEDUZIR do PIS e da COFINS devidas em cada período de apuração, não restando autorizada sua utilização em compensações com outros débitos.

Nega-se provimento neste ponto.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A fiscalização analisou as despesas incorridas com serviços e escrituradas pela Recorrente como insumos e concluiu que nenhum dos serviços listados preenchiam o conceito de insumos:

A Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II, permite o desconto de crédito em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A IN SRF nº 404/2004, cuidou de esclarecer que se consideram insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ou seja, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, direta e efetivamente, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A partir da tabela de tais serviços juntadas em fls. 826-834, destacou que nenhum deles se enquadrava no conceito de insumos, trazendo alguns exemplos de serviços, como rádio difusão, de assessoria em saúde e segurança, de análise biológica, de comissão sobre vendas, de cobrança, de manutenção mecânica.

A Recorrente não logrou em demonstrar a essencialidade de tais serviços apenas alegando que *“serviços elétricos e mecânicos destinam-se às máquinas e equipamentos envolvidos na produção, armazenagem, carga e descarga, os quais guardam total relação de relevância e essencialidade à atividade de produção e venda da Recorrente.”*

Não há, no entanto, sobre quais são os serviços elétricos (que podem ser no setor administrativo) tampouco os serviços mecânicos, sem discriminar quais foram as máquinas e equipamentos reparadas e sua vinculação com o processo produtivo.

A planilha contém outros serviços tratados pela Recorrente como insumos, tais como serviços de rádio difusão, serviço de locação, serviço de processamento de dados, serviço

de terceiros, serviço de cobrança, serviço de comissão sobre vendas, serviço de análise biológica e etc. sem trazer nenhuma especificação sobre sua utilização e em qual etapa do processo produtivo. Alguns deles, como cobrança e comissão de vendas, nitidamente não se enquadram como insumos, nem mesmo no conceito de insumos pela essencialidade e relevância fixado pelo STJ.

Em processos em que se discute créditos no bojo de pedidos de ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus da prova é da contribuinte, que não se desincumbiu de referida tarefa.

Mantenho as glosas.

OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

Em razão da mesma falta de provas e demonstração da essencialidade, devem ser mantidas as glosas neste ponto.

A fiscalização sustentou não haver previsão legal para a composição da base de cálculo dos créditos a serem descontados as operações informadas na planilha enviada pelo contribuinte neste item, sendo assim, estes valores foram glosados.

A planilha está em fls. 835-841, e relaciona outras despesas não identificadas como insumos ou sem autorização legal para tomada de créditos, tais como os valores pagos à Rádio a Voz do Sertão, LGA Construtora Ltda., Radio Marano, Clínica de Fonoaudiologia, os quais parecem ser totalmente desconectados do processo produtivo. Alguns são tão genéricos que não é possível nem identificar do que se trata.

Em processos em que se discute créditos no bojo de pedidos de ressarcimento ou declaração de compensação, o ônus da prova é da contribuinte, que não se desincumbiu de referida tarefa.

Mantenho as glosas.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo as glosas de créditos apurados sobre despesas com ácido clorídrico.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

Fl. 17 do Acórdão n.º 3301-010.773 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000504/2010-17