



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720333/2009-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.787 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente CALÇADOS MALU BAHIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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. Observância do Parecer SRF nº 5/18.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos da diligência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges.

Relatório

O presente processo já foi objeto de análise por esse Colegiado sob a relatoria do Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'êça, em 20/03/2012, quando a maioria a Turma resolveu converter seu julgamento em diligência.

Entretanto, o citado Relator, originalmente responsável pelo caso, não integra mais o Colegiado (fls. 367). Assim, retornando os autos da diligência, o presente processo foi distribuído à minha responsabilidade para análise.

Feitas tais explanações, por bem resumir os acontecimentos iniciais do caso, colaciono abaixo o relatório da Resolução n. 3402-000.381:

Trata-se de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o Acórdão DRJ/SDR n.º 15-26.505 de 16/03/11 constante de fls. 181/183 exarado pela 4ª Turma da DRJ de Salvador – BA que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente” a Manifestação de Inconformidade de fls. 128/140, mantendo o Despacho Decisório (fls. 122) e respectivo Parecer SARAC/DRF/CCI (fls. 108/118) da DRF de Camaçari - BA, que indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento/Compensação de COFINS não-cumulativo apurado no 4º Trimestre de 2006 no valor de R\$ 75.627,34.

O r. Despacho Decisório (fls. 122) e respectivo Parecer SARAC/DRF/CCI (fls. 108/118) da DRF de Camaçari - BA, indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento/Compensação de COFINS não-cumulativo, aos seguintes fundamentos:

“16. Ao longo da análise das notas fiscais apresentadas, do Livro Registro de Entradas, da descrição do processo produtivo e das contas do Razão, verificou-se que algumas contas incluídas nesse item do DACON não se enquadram no conceito de insumos, citado no parágrafo 13, como: ferramentas perecíveis, contas de água, frete sobre compras, navalhas, navalhas conserto, manutenção e reparos, material auxiliar e de consumo, custo material de consumo, clichês e conservação predial e patrimonial. Entre as notas fiscais apresentadas para cada conta dessa, apresentamos alguns exemplos na tabela abaixo:

Contas Razão	Itens nas Notas Fiscais apresentadas
FERRAMENTAS PERECÍVEIS	Maçarico soldador, caixa ferramentas 03 gavetas, martelo, talhadeira, chaves Allen, chave teste, alicate, chave fenda, lima, trena, torneira, cola silicone, parafusos, porcas, arruelas, correias.
CONTAS DE ÁGUA	Não faz parte do processo produtivo. Além disso, foram apresentadas notas fiscais de garrações de água mineral 201
FRETES/COMPRAS	Só pode ser considerado como insumo se tiver embutido no valor total da nota fiscal da mercadoria. As notas apresentadas para essa conta foram de transportadoras pagas a parte. Além disso, ainda constavam notas de transportadoras dando saída a mercadoria.
MANUTENÇÃO E REPAROS	Válvula sorveteira, arame, lixa d'água, calhas de luminária, reator, tintas, rebobinamento de motor, óleo, correias, fita isolante, engrenagem, porcas, parafusos capacitor, rolamentos, material elétrico, cantoneira
NAVALHAS/NAVALHAS CONSERTO/CLICHÊS	Não atendem ao conceito de insumos.
MATERIAL AUXILIAR E DE CONSUMO	Aluguel de toalha, tambor plástico, bandeja, cargas de isqueiro, revelações de tela.
CUSTO MATERIAL DE CONSUMO	Não foi apresentada comprovação alguma.
CONSERVAÇÃO PREDIAL E PATRIMONIAL	Limpeza de fossa, tintas.

17. Já em relação a outro item da tabela apresentada no parágrafo 15, "compra para industrialização" (CFOP 1101, 2101, 2122), que compõe a maior parte dos valores lançados no DACON a título de "bens utilizados como insumos", verificou-se, por meio das notas fiscais e do Livro Registro de Entradas, que os valores lançados referem-se a insumos que fazem parte do processo produtivo da empresa. No entanto, constatou-se que o interessado não apresentou uma série de notas fiscais.

18. Dessa forma, tendo por base a glosa dos itens que não se enquadram no conceito de insumos e considerando-se as notas fiscais efetivamente apresentadas pelo contribuinte, foi elaborada, pelo Auditor-Fiscal responsável pela análise do presente pleito, planilha que demonstra os valores lançados, e efetivamente comprovados a título de "compras para industrialização (CFOP 1101,2101, 2122), vide doc. às fls. 101 a 106. Assim, tem-se para a nova composição da linha 02 da Ficha 16A - "Bens utilizados como insumos" do DACON os seguintes valores:

Nova Composição da linha 16.02 "Bens utilizados com o insumos " do DACON

.....

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA (LINHA 16 04 DO DACON)

19. Segundo memória de cálculo do DACON apresentada, à fl. 59, e confirmado pelas informações do Balancete e das notas fiscais/contas de energia elétrica, cópias às fls. 63 a 72, os valores correspondentes, nos meses de outubro e novembro, às despesas de energia elétrica, equivalem aos valores que foram lançados na linha 16.04 do DACON.

Já no mês de Dezembro, houve uma divergência entre o valor lançado no balancete e no DACON, do valor comprovado por meio da nota fiscal, conforme tabela abaixo:

.....

20. Dessa forma, para o mês de dezembro, só foi confirmado na recomposição da Ficha 16A do DACON, apenas o valor que consta na nota fiscal/conta energia elétrica, conforme fl. 70.

Despesas Aluguéis Máquinas e Equipamentos locados de PJ (linha 16.06 do DACON)

21. Conforme contas do Razão, fl. 62, verifica-se que os valores lançados nessa linha do DACON referem-se apenas a locação de veículos. Esta informação foi constatada por meio apenas das descrições dos lançamentos na conta razão, pois o interessado não apresentou os comprovantes fiscais das respectivas despesas. Além disso, "veículos" não se enquadram no conceito de máquinas e

equipamentos. Com isso, deve-se glosar o valor total lançado em cada mês no DACON, conforme tabela abaixo:

.....

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (linha 16.09 do DACON)

22. Após análise das planilhas e dos balancetes apresentados, constata-se que os valores de depreciação registrados no DACON, referentes aos meses de outubro a dezembro de 2006, no valor total de R\$ 19.962,44 (R\$ 2.678,51 + R\$ 3.542,13 + R\$ 13.741,80, conforme fls. 22, 25 e 28, respectivamente), não correspondem aos lançados nas contas de depreciação presentes nos balancetes às fls. 82 a 96.

No período em questão, conforme balancetes, consta na conta retificadora do ativo permanente imobilizado, a título de depreciações acumuladas, o montante de R\$ 11.094,31 (vide fls. 82, 87 e 92), enquanto na conta de resultado - outras despesas industriais - depreciações, o valor acumulado corresponde a R\$ 11.459,17 (vide fls. 84, 89 e 94).

23. Ademais, o interessado, mesmo após duas intimações (vide fls.31/32 e 97/98), não apresentou demonstrativo com os valores que foram levados para o

DACON referentes à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, nem as notas fiscais dos respectivos bens.

24. Devido a falta de comprovação, deve ser glosado o valor total que foi levado para a linha 16.09 do DACON "Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de depreciação)" em cada mês, conforme tabela abaixo:

.....

Outras Operações com Direito a Crédito (linha 16.13 do DACON)

25. Os valores declarados nesta linha, a cada mês, correspondem a operações de industrialização, conforme esclarecimento do interessado, anexado à fl. 58. Ao se analisar as notas fiscais apresentadas, juntamente com o Livro Registro de Entradas, pode-se confirmar a informação e os valores lançados na memória de cálculo (CFOP 1124 e 2124). Vale salientar que foi verificado, mediante os livros fiscais se, ao lançar no livro de apuração essas notas fiscais de entrada, a empresa havia separado os valores referentes à matéria prima que foi enviada para industrialização (lançados em um respectivo CFOP 1902 - 2902), dos valores da industrialização propriamente dita. No entanto, ao se elaborar a planilha com as notas fiscais de entrada, fls. 101 a 106, verifica-se, também, que não havia sido apresentada uma série de notas fiscais.

26. Diante do exposto no parágrafo anterior, em que pese os lançamentos estarem corretos em relação ao Livro Registro de Entradas, foram confirmados apenas os valores que foram devidamente comprovados por meio das notas fiscais de entrada, conforme tabela abaixo:

(...).

27. Após as glosas efetivadas, a Ficha 16A do DACON, referente aos meses de outubro a dezembro de 2006, conforme planilha de recomposição à fl. 107, fica assim:

.....

28. Face ao anteriormente exposto e com base nas verificações e glosas efetuadas, demonstradas nos quadros inseridos no presente Parecer, restou apurado, no regime de não-cumulatividade, como crédito da COFINS (Exportação) passível de ressarcimento/compensação, relativo ao 4º trimestre de 2006, o valor de R\$ 59.870,07, conforme abaixo demonstrado:

(...)

CONCLUSÃO

29. Diante do relatório e da fundamentação apresentada, de tudo mais que consta do presente processo, PROPONHO:

a) O RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO em favor da empresa CALÇADOS MALU BAHIA LTDA, CNPJ n.º 07.020.906/0001-17, no valor de R\$ 59.870,07 (cinquenta e nove mil, oitocentos e setenta reais e sete centavos), a título de ressarcimento de créditos da COFINS, apurados no 4º trimestre de 2006, objeto do Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) n.º 15366.17130.050307.1.1.09-5662, cópia às fls. 11 a 13.

b) A HOMOLOGAÇÃO da compensação do débito discriminado no parágrafo 02 do presente Parecer, e objeto da DCOMP eletrônica n.º 27632.68004.310108.1.3.09-4477, observado o limite do crédito reconhecido e, ainda, as datas de transmissão do Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) e de apresentação da DCOMP, bem como de vencimentos do débito nela discriminado;

c) O PROSSEGUIMENTO na cobrança da parcela do débito cuja compensação não seja homologada em razão da insuficiência de créditos, observando-se o disposto nos parágrafos 6º a 11, do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996, incluídos pelo art. 17 da Medida Provisória (MP) n.º 135, convertida na Lei n.º 10.833, ambas de 2003, e, ainda, o prescrito no art. 66, da atual Instrução Normativa (IN) RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008.

30. Ressalte-se ter sido a presente análise realizada com base apenas nas informações contidas nas declarações prestadas pelo próprio contribuinte, quais sejam, DCTF e DACON, e na documentação por ele apresentada no curso do processo, podendo a autoridade administrativa competente determinar a realização de diligência fiscal no estabelecimento do interessado com o fim de que seja verificada a exatidão das informações prestadas, nos termos do art. 65 da IN RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008.

À consideração superior.

(...)

DESPACHO DECISÓRIO DRF/CCI N.º 0089/2009

No uso da competência de que trata o art. 280, inciso VI, e art. 285, inciso II, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 04 de março de 2009 O (DOU de 06/03/2009), a mim delegada pelo art. 4º, inciso I, da Portaria DRF/CCI n.º 26 de 02 de junho de 2009 (DOU de 03/06/2009), aprovo o PARECER SARAC/DRF/CCI N.º 240/2009, o qual passa a fazer parte integrante deste despacho, e, nos termos dos seus argumentos, DECIDO:

1) *DEFERIR PARCIALMENTE* o direito creditório contra a Fazenda Nacional e a favor da *CALÇADOS MALU BAHIA LTDA*, CNPJ n.º 07.020.906/0001-17, no valor de R\$ 59.870,07 (cinquenta e nove mil, oitocentos e setenta reais e sete centavos), a título de ressarcimento de créditos da *COFINS*, apurados no 4º trimestre de 2006, objeto do Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) n.º 15366.17130.050307.1.1.09-5662, cópia às fls. 11 a 13.

2) *HOMOLOGAR PARCIALMENTE* a compensação do débito indicado pelo contribuinte e registrado no sistema *PROFISC*, conforme demonstrativo indicado abaixo:

(...)

3) *DETERMINAR* que sejam adotados os procedimentos necessários à cobrança da parcela do débito cuja compensação não foi homologada em razão da insuficiência de crédito.”

Por seu turno, a r. decisão de fls. 181/183 da 4ª Turma da DRJ de Salvador –BA, houve por bem “julgar improcedente” a Manifestação de Inconformidade de fls. 128/140, mantendo o Despacho Decisório (fls. 122) e respectivo Parecer SARAC/DRF/CCI (fls. 108/118) da DRF de Camaçari – BA, aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE INSUMOS.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido”

Nas razões de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista: a) depois de tecer considerações sobre as diferenças da não-cumulatividade no IPI, ICMS e nas contribuições sociais sobre o faturamento e sua aproximação ao conceito de custo e despesas operacionais, que os referidos créditos se enquadrariam perfeitamente no conceito de insumos, na conceituação da legislação do PIS e da COFINS conforme reconhecido nas decisões de consulta e decisões da própria SRF e do Poder Judiciário que cita; c) a legitimidade dos

créditos referentes a despesas com Ferramentas perecíveis (brocas, parafusos, buchas, maçaricos, soldador, durepox e tomada), Contas de Água, Frete s/compras, Manutenção e Reparos (lâmpada, parafusos, fusíveis, filtro de óleo, óleo lubrificante, correia, material elétrico), Mão-de-obra de Terceiros, Manutenção e Navalha, Material auxiliar de consumo, Custo Material Expediente, Custo Material de Consumo, e Conservação Predial e Patrimonial (tintas).

Mediante a já mencionada Resolução nº 3402-000.381, de 20 de março de 2012, este Colegiado determinou a realização de diligência nos seguintes termos:

Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não encontra-se em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à autoridade preparadora, para que seja esclarecida a participação de cada item (“bem ou direito”) acima relacionado, no processo produtivo da empresa, ainda como, que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos no processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final, e não apenas desconsiderar a apropriação do crédito do contribuinte pela simples falta de comprovação, sem que se tenha conhecimento daquele item – bem ou direito – no efetivo processo produtivo da mesma.

Ao efetuar estas constatações, peço que a autoridade preparadora elabore um parecer conclusivo que possibilite a identificar cada custo/despesa elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado, quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

Após, seja dada oportunidade para que a Recorrente se manifeste, querendo, sobre Relatório Conclusivo acima mencionado, para que após, sejam retornados os autos ao CARF, para prosseguimento do rito processual.

No relatório de diligência, a fiscalização concluiu que:

3 – Conclusão

Depois de analisado cada um dos itens acima descritos (tópico 2 deste Relatório), a fiscalização chegou à conclusão de que, pelos elementos disponíveis para análise constantes do presente processo fiscal, o único item passível de reversão da glosa efetuada é o referente a “NAVALHAS E NAVALHAS CONSERTO”

A interessada foi cientificada do resultado da diligência em 11/11/2020, conforme Termo de fls. 363, e não apresentou manifestação da diligência efetuada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa/exportação do 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 75.627,34, com pedidos de compensação atrelado, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para da COFINS.

Os seguintes créditos foram objetos de glosas que foram integralmente mantidas no julgamento de primeira instância: ferramentas perecíveis, contas de água, frete sobre compras, navalhas, navalhas conserto, manutenção e reparos, material auxiliar e de consumo, custo material de consumo, clichês e conservação predial e patrimonial.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF n.ºs. 247/2002 e 404/2004), atualmente, como sabido, já declarados ilegais pelo STJ.

A Recorrente, em Recurso Voluntário, sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Insta consignar, no entanto, que na oportunidade em que se prolatou o Despacho Decisório, em 18/08/2009, assim como quando do julgamento da manifestação de inconformidade, em 16/0/2011, ainda não existia um consenso quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da COFINS no regime não cumulativo – se mais restrito ou mais abrangente.

Após apresentado o Recurso Voluntário, os autos foram baixados em diligência, conforme Resolução nº 3402-000-381, de 20/03/2012. Para a maioria dos Conselheiros, o conceito de insumo utilizado pelo legislador na apuração dos créditos a serem descontados das contribuições aos PIS e a COFINS, denota maior abrangência do que aquele relacionado à legislação do IPI (MP, PI e ME), mas também não é tão abrangente quanto aquele conceito

interpretado à luz da legislação do IRPJ, a ponto de que sejam abarcados todos os custos de produção e/ou despesas necessárias à atividade da empresa.

Entendeu-se que o conceito de insumos, na tomada dos créditos relativos à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ser analisado item a item (bem ou direito) considerando-se a sua efetiva relação, e seu estreito envolvimento no processo produtivo da Contribuinte, para que seja então definida a possibilidade de aproveitamento dos créditos. Assim, por essa razão, decidiu-se converter o julgamento em diligência.

(a) Considerações sobre o conceito de insumo

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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;

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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Posto isso, passa-se à análise do Relatório da diligência Fiscal.

(b) Da Diligência Fiscal

Conforme se extrai dos autos, a Fiscalização, em cumprimento à Resolução nº 3402-000.381, iniciou a diligência fiscal, objeto do TDPF nº 0510100.2020.00130 – fls. 285 e 286.

O objetivo da diligência, como visto, era o de melhor esclarecer o processo produtivo do contribuinte, além de identificar a participação de cada bem ou direito adquirido

pelo contribuinte que se fez presente na apropriação dos créditos de COFINS no quarto trimestre de 2006.

Para esse fim, o interessado foi intimado a atender a essas demandas por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, cuja ciência eletrônica se deu em 10/03/2020, conforme termo de fls. 289. O agente fiscal ressalta que o prazo dado para atendimento expirou-se na vigência da Portaria da Secretaria Especial da RFB nº 543, de 20 de março de 2020, que, juntamente com as demais publicadas em sequência, suspenderam os prazos para atendimento pelos contribuintes das requisições nos procedimentos em curso até 31 de agosto último.

Destaca ainda que, durante esse período, em que o atendimento era facultativo por parte do interessado, o Contribuinte tomou ciência de Termos de Continuidade da Ação Fiscal (fl. 290 a 291 e fls. 295), que informavam sobre a possibilidade de juntada de quaisquer documentos/respostas que entendesse pertinentes, além da forma como fazê-lo.

Dessa forma, em 03/06/20 (fl. 302), o interessado juntou os seguintes documentos ao processo eletrônico: (i) um com o nome de “Documento de Identificação”, contendo basicamente o registro na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul das alterações contratuais da sociedade, além de algumas procurações também registradas; e (ii) outro chamado de “Resposta à Intimação”, contendo sucintas informações sobre alguns itens constantes da lide sobre os créditos da Cofins não cumulativa.

Dentro desse contexto, a Fiscalização, diante a ausência de esclarecimentos das questões suscitadas pela Resolução do CARF, encaminhou à Contribuinte os Termos de Intimação Fiscal nº 02 (fl. 332 a 334) e nº 03 (fl. 340 a 342), cujas ciências ocorreram em 24/06/20 (fl.338) e 28/07/20 (fl. 346) respectivamente, sem que houvesse resposta ou esclarecimento até a data em que se deu o relatório fiscal, em 25/09/2020.

Destaca autoridade fiscal que a elaboração do parecer conclusivo requerido pela referida Resolução para que se identifique a participação de cada bem ou direito no processo produtivo do interessado, pautou-se, *basicamente, nos escassos esclarecimentos prestados pela Recorrente no curso da diligência fiscal, assim como, em sua essência, nos demais elementos que já compõem o presente processo fiscal, não se furtando de estar em sintonia com as novas interpretações e dispositivos normativos aplicáveis ao tema, que surgiram no grande lapso temporal passado desde o surgimento do objeto (ano de 2006), a data da Resolução (ano de 2012) e a data da abertura do procedimento fiscal (ano de 2020).*

Portanto, o Relatório Fiscal partiu dos quase inexistentes esclarecimentos prestados pelo Contribuinte (apesar de notificado por três vezes) assim como no seu processo produtivo anexado às fls. 51 a 56. Além disso, diante do transcurso do tempo entre a data da Resolução em 2012 e a efetiva diligência em 2020, a Fiscalização explicou que levou em conta, para análise do conceito de insumo dos itens verificados, o Resp nº 1.221.170/PN, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos, e o Parecer Normativo nº 5/18 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Quanto à análise dos itens, **acolho integralmente as razões da diligência fiscal**, adotando-as como fundamentos da decisão, com base no art. 50, § 1º, da Lei nº. 9.784/99, que passo abaixo a transcrever.

(i) Ferramentas perecíveis

2.a - Em relação ao item “FERRAMENTAS PERECÍVEIS”, o interessado informou, no curso dessa diligência, **que são “Ferramentas de uso do setor de Manutenção utilizadas para consertos e reparos nas máquinas do setor produtivo da empresa”, não juntando nenhum elemento novo ao processo.**

A glosa efetuada para este item fundou-se na alegação de que os itens a que se referiam

(maçarico soldador, caixa ferramentas 03 gavetas, martelo, talhadeira, chaves Allen, chave teste, alicate, chave fenda, lima, trena, torneira, cola silicone, parafusos, porcas, arruelas, correias) não se enquadrariam no conceito de insumo. Como se sabe, a base normativa utilizada na glosa foram os arts. 8º e 9º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004.

Fazendo essa análise hoje, com base no Parecer Normativo n.º 05/2018, da COSIT/RFB,

que traz um novo entendimento acerca do conceito de insumos para fins de determinação dos possíveis créditos a serem descontados na apuração da COFINS não cumulativa, vemos que o § 95 do Parecer discorre textualmente: “Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas”.

Dessa forma, mesmo que por bases normativas diversas, os elementos que compõem o

item “Ferramentas Perecíveis”, que nada mais são do que itens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano, no entendimento dessa autoridade fiscal, **não se enquadram no conceito de insumo gerador de crédito para as contribuições, no caso, a COFINS.**

(grifou-se)

(ii) Contas de água

2.b – Quanto ao item “**CONTA DE ÁGUA**”, a glosa se deu com base nos arts. 8º e 9º da IN SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, ou seja, não seria insumo, corroborado por gastos com garrações de água mineral de 20 litros.

Na **resposta dada pelo interessado**, no que se refere a esse item, ele afirma que a água seria “Utilizada para limpeza dos setores de produção, máquinas, higiene pessoal da mão-de-obra direta. Exceto garrações de água mineral que foram adquiridos para consumo”. No curso da diligência, a empresa foi intimada a detalhar a distribuição de uso desse item pelos diversos setores da empresa (juntando os documentos que corroborassem as alegações). **Não houve resposta a esse questionamento**, tampouco houve segregação dos valores correspondentes aos gastos com a água mineral.

Quanto à **água utilizada para limpeza dos setores de produção**, utilizando-se por base o Parecer Normativo n.º 05/2018, da RFB, tem-se, **em seu item 7.4**, a análise dos produtos e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos. A conclusão que se chega é que em setores como o alimentício, de saúde e outros do gênero, onde a sua falta afeta substancialmente a qualidade do produto, esse item revela a sua relevância, sendo assim considerado insumo para fins de crédito da COFINS. Porém, tal situação não se observa no setor de produção de calçados, onde a sua falta não impossibilita a produção (não sendo essencial) e nem compromete substancialmente a qualidade do produto final (não sendo, assim, relevante), requisitos necessários para a conceituação de insumo. Portanto os gastos com esses produtos/serviços não são caracterizados como insumos para fins de crédito da COFINS não cumulativa.

Relativamente à **água utilizada na higiene pessoal** da mão-de-obra direta e garrações de água, os **parágrafos 130 a 134** do citado Parecer Normativo vedam o creditamento de tais gastos para fins de apuração da COFINS não cumulativa. O parágrafo 133 cita que “não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc”.

A análise desse item teve por base a simples resposta dada pelo interessado, já que o mesmo não demonstrou de forma segregada os gastos aqui realizados.

(grifou-se)

(ii) Frete sobre Compras

2.c- A glosa efetuada no item “**FRETE SOBRE COMPRAS**” deu-se com base em que “só pode ser considerado como insumo se tiver embutido no valor total da nota fiscal da mercadoria. As notas apresentadas para essa conta foram de transportadoras pagas a parte. Além disso, ainda constavam notas de transportadoras dando saída a mercadoria”.

Em resposta apresentada no curso da diligência fiscal, o interessado informou que esse item diz respeito a “Fretes sobre compras de mercadorias (matéria-prima) por conta e ordem do comprador, portanto, com conhecimento de transporte sem constar no valor da nota fiscal dos produtos”.

Disciplinando o tema, o item 13 do Parecer Normativo n.º 05 (que trata do valor base para cálculo do montante do crédito) discorre, entre outras coisas, da questão do frete nas compras a partir do § 158:

“158. Assim, após a Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis)7,

estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;*
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);*
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;*
- f) tributos não recuperáveis.*

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de

seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens

integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.”

Pela leitura dos parágrafos acima observa-se que o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

Assim, tem-se que o dispêndio relativo ao frete é de natureza acessória, ou seja, acompanha o principal (aquisição do produto). A veracidade de tal questão confirma-se com o fato de que: se o produto adquirido não se enquadrar como item gerador de

credito não poderá constituir-se em base de cálculo para a apropriação da contribuição; tampouco o serviço de transporte o fará, dado que depende daquele.

A conclusão que se chega é de que, relativamente ao frete s/compras, não é obrigatório o valor do frete está disposto na nota fiscal de aquisição do bem, fundamento usado para a glosa dos valores referentes a esse item. Por exemplo, o conhecimento de transporte que esteja vinculado a nota fiscal de aquisição do insumo é suficiente para a sua comprovação. Entretanto, para que o valor do frete dê direito a crédito ele deve preencher os seguintes requisitos: o frete tenha sido arcado pelo adquirente; o bem adquirido seja efetivamente insumo do contribuinte; e esse insumo tenha sofrido incidência das contribuições na saída do vendedor.

Ou seja, no presente processo fiscal, **mesmo após a presente diligência fiscal** (onde foram dadas muitas oportunidades para o interessado juntar todo e qualquer documento que julgasse necessário para elucidar essas questões), não se encontram presentes os elementos que permitam identificar quais bens se vinculavam aos fretes, tampouco se sobre os referidos serviços contratados houve incidência de COFINS. A falta das notas fiscais referentes aos fretes contratados e dos conhecimentos de transporte respectivos impedem uma correta análise do preenchimento das condições para fins de creditamento da COFINS.

Dessa forma, ainda que o fundamento da glosa efetuada não seja cabível hoje, pelas normas interpretativas em vigor atualmente, não é possível a aferição da regularidade de creditamento desse item pela falta de documentação comprobatória.

(grifou-se)

Quanto ao frete na compra, ressalvo meu entendimento de que para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, ainda que o frete envolva o transporte de insumos não tributados (ex: com suspensão de tributos ou alíquota zero) entendimento esse diverso do encampado pelo PN SRF nº 5/18.

Todavia, no caso dos autos, como explicado pela Fiscalização, o contribuinte não logrou comprovar a essencialidade e relevância do frete para seu processo produtivo. Não há nos autos elementos que permitam identificar quais bens se vinculavam aos fretes, tampouco se sobre os referidos serviços contratados houve incidência de COFINS. Ademais, apesar de notificado por várias vezes, o contribuinte não apresentou as notas fiscais referentes aos fretes contratados o que impede uma análise mais detalhada de seu direito de crédito.

Portanto, a glosa deve ser mantida.

(iv) Navalhas e Navalhas Conserto

2.d- O item “NAVALHAS E NAVALHAS CONserto”, segundo resposta do interessado refere-se à “Compra de navalhas para corte do cabedal e para divisão,

refilagem de cabedais. E, conserto de navalhas utilizados para corte de cabedal, visto que o custo de navalhas é considerado alto”. A glosa se deu pelos mesmos motivos elencados anteriormente: não se caracterizar como insumo com base na IN SRF n.º 404/2004.

Levando-se em conta a descrição do processo produtivo, conforme folha 52, as navalhas são utilizadas na etapa inicial do processo produtivo, especificamente no setor de corte como matrizes (segundo o interessado), participando ativamente do mesmo. Verifica-se que esse item é apropriado diretamente no resultado contábil (conta 635). Por representar um item de pequeno valor ou de vida útil não superior a 1 ano, por conta da sua não imobilização no ativo permanente, **tem-se que esses elementos se enquadrariam no conceito de insumo gerador de crédito da COFINS**, por conta do disposto no item 7.2 do já citado PN RFB n.º 05/2018.

Dessa forma, o entendimento dessa fiscalização é de que o item “navalhas e navalhas conserto” **são insumos que geram créditos de COFINS**, não sendo passíveis de glosa.

(grifou-se)

(v) Manutenção e reparos

2.e- O item seguinte diz respeito à “**MANUTENÇÃO E REPAROS**”. Segundo o interessado referem-se a “Materiais diversos, peças, fitas, tintas, etc., empregados no conserto e reparos das máquinas do setor produtivo da empresa”. Novamente, com relação a esses itens, a glosa ocorreu pelo mesmo motivo dos anteriores: não foram enquadrados no conceito de insumos da IN SRF 404.

Analisando-se conceitualmente os itens referentes à manutenção e reparos (sem levar em consideração quais são de fato esses elementos, pela falta de documentação anexada ao processo fiscal e tampouco a juntada de novos elementos de prova nesta fase de diligência), temos que os mesmos são considerados insumos geradores de créditos das contribuições sociais não cumulativas, ou por meio de depreciação do ativo imobilizado ao qual serviu para aumentar a vida útil dele em mais de um ano, ou diretamente no período da operação como custo, quando dessa operação não resultar um aumento da vida útil do bem em mais de um ano. Essa é a conclusão extraída dos itens 7.1 e 7.2 do PN RFB n.º 5/2018, que excepciona o item ferramentas e seus acessórios consumidos no seu funcionamento da lista de insumos passíveis de creditamento.

Dessa forma, no presente processo fiscal não há elementos que identifiquem quais são os itens que compõem de fato essa rubrica, tendo sido dado ao interessado a oportunidade (desde a fase procedimental de análise dos créditos, passando pela manifestação de inconformidade, recurso voluntário e, por último, diligência fiscal) de demonstrá-los, o que não foi feito. Restará, assim, por parte dessa fiscalização, a impossibilidade de se pronunciar quanto à reversão da glosa efetuada anteriormente pela falta de novos elementos de prova.

(grifou-se)

(vi) Material Auxiliar e de consumo

2.f- Em resposta apresentada pelo interessado, o item “**MATERIAL AUXILIAR E DE CONSUMO**” refere-se a “Toalhas utilizadas para limpeza de sapatos, tambores e bandejas para acondicionamento de cabedais antes do processo de montagem. Isqueiros utilizados para queimar pontas de fios no processo de costura de cabedais. Revelação de telas utilizados para serigrafia em cabedais”. A glosa desse item se deu também pelo seu não enquadramento no conceito de insumo, com base na citada IN SRF nº 404/04.

Atualmente, à luz do Parecer nº 05/2018, a fiscalização entende que a revelação de telas utilizadas para serigrafia em cabedais e os isqueiros utilizados para queimar pontas de fios no processo de costura de cabedais estariam enquadrados no conceito de insumos para fins de creditamento da COFINS, tendo como base os critérios da essencialidade e relevância (do § 2) e os parágrafos 47 e 48 do citado Parecer (insumo do insumo).

Mas com relação às toalhas utilizadas para limpeza de sapatos, os tambores e as bandejas para acondicionamento de cabedais antes do processo de montagem, não se vislumbra a essencialidade ou relevância dos mesmos, a ponto de sua falta não impossibilitar a confecção do produto ou importar em substancial perda da qualidade do mesmo (teoria da subtração).

Ainda que haja esse entendimento com relação a parte dos itens serem passíveis de creditamento da COFINS (revelação de telas e isqueiros) e parte não serem considerados insumos para fins de crédito da COFINS (toalhas para limpeza e tambores e badejas dos cabedais), **não existe no presente processo fiscal elementos que permitam a quantificação do que se refere a um ou a outro elemento.** Os Balancetes anexados ao presente processo fiscal em folhas 82 a 96, do volume I, do presente processo fiscal, contém apenas os saldos mensais da conta contábil nº 401 (referente a MATERIAL AUXILIAR E DE CONSUMO). Não houve anexação do razão da referida conta contábil, tampouco das notas fiscais que embasaram os respectivos lançamentos. Além disso, o interessado não juntou nenhum elemento de prova no curso dessa diligência fiscal a fim de esclarecer e corroborar as poucas informações que foram prestadas.

Assim, mesmo com o entendimento em tese sobre a separação dos itens quanto à possibilidade de seu creditamento para fins de COFINS, a falta de elementos que permitam a segregação dos mesmos compromete a aceitação, por parte da fiscalização, da utilização dos respectivos créditos. Em sede de fiscalização não existem créditos em tese, mas sim créditos comprovados.

(grifou-se)

(vii) Custo material de consumo

2.g- Em relação ao item “CUSTO MATERIAL DE CONSUMO”, o interessado informou, no curso da diligência, tratar-se de “Diversos materiais de consumo, como lixas, pincéis, panos, utilizados no processo produtivo e que não são considerados como matéria prima que eram contabilizados no ESTOQUE, sendo consumidos conforme demanda”.

Da mesma forma que ocorreu com o item anterior, não há neste processo fiscal qualquer elemento de prova que identifique a que se referem esses custos com materiais de consumo. A conta contábil referente a esse item é a de número 383, onde se encontram acostados apenas os seus saldos de movimentações mensais (incluídos os saldos iniciais e finais de cada mês) do quarto trimestre de 2006 (folhas 82 a 96 do volume I). Não existem notas fiscais e/ou outros elementos que permitam mensurá-los ou, como dito na Resolução do CARF, “aquilatar a sua participação em relação ao produto final”, tampouco um “descritivo minucioso” do processo produtivo. Durante a diligência fiscal foram dadas inúmeras oportunidades de o interessado juntar todos os elementos de prova que permitissem evidenciar e comprovar as suscitadas alegações apresentadas na única resposta dada em todo o procedimento fiscal.

Assim, a análise quanto à essencialidade ou relevância dos elementos que compõem esse item que, em síntese, é o ponto crucial para a definição do que é considerado insumo gerador de crédito da COFINS, com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, fica totalmente comprometida.

Resta a essa fiscalização opinar pela manutenção da glosa do item sob análise, por falta/carência de documentação/registro daquilo a que se pleiteia.

(grifou-se)

(viii) Conservação Predial e Patrimonial

2h- Quanto ao item “CONSERVAÇÃO PREDIAL E PATRIMONIAL” o interessado informou tratar-se de “Custos necessários para manter prédio produtivo em perfeitas condições de uso”. A glosa efetuada referiu-se a gastos com limpeza de fossa e tintas, excluindo-os do conceito de insumos para fins de creditamento.

À luz do § 53 do PN RFB nº 05/2018, são admitidos alguns itens como insumos do processo produtivo (passíveis de créditos) por conta de imposição legal, como por exemplo todos os gastos relativos ao tratamento/limpeza de efluentes líquidos e sólidos oriundos do processo produtivo. A simples limpeza de fossa, não especificamente decorrente do processo fabril, não tem essa conceituação, não sendo passível dessa forma de se enquadrar no conceito de insumo do processo produtivo.

O outro elemento – tintas – que compõe esse item também não se enquadra no conceito de insumo, à luz dos critérios da essencialidade (imprescindibilidade) ou relevância (importância) do bem para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Também não basta que ele tenha utilidade no processo produtivo: é necessário que a sua subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto. Esses são os mandamentos dos parágrafos 02 e 21 do PN RFB n.º 05/2018, onde se observa que a tese da subtração é uma ferramenta utilizada na identificação da essencialidade e relevância do item.

Assim, resta a essa fiscalização considerar que os elementos que compõem o item em análise, não são considerados insumos para fins de creditamento da COFINS.

(grifou-se)

Com isso, como o contribuinte, apesar de notificado por várias vezes, não apresentou esclarecimentos e documentos suplementares para melhor análise dos créditos prosseguidos, além dos argumentos explicitados em relatório fiscal, que respondem aos termos da Resolução n.º 3402-001.381, entendo que deve ser acatado o resultado da apuração realizada pela Unidade de Origem, com aplicação na solução deste litígio, nos termos do respectivo Relatório de Diligência Fiscal (fls. 347 a 355).

Diante do exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos da diligência fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim