



**CONTROVÉRSIAS NA
APROPRIAÇÃO DE
CRÉDITOS DO PIS E
CONFINS NÃO
CUMULATIVO DO SETOR
SUCROALCOOLEIRO**

PAULO SÉRGIO DA SILVA

EDITORA CONHECIMENTO LIVRE

Paulo Sérgio da Silva

Controvérsias na apropriação de créditos do PIS e CONFINS não cumulativo do setor
sucroalcooleiro

1ª ed.

Uberlândia
Editora Conhecimento Livre
2019

1ª ed.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Silva, Paulo Sérgio.

F314o Controvérsias na apropriação de créditos do PIS e CONFINS não cumulativo do setor sucroalcooleiro. / Paulo Sérgio da Silva. -- Uberlândia: Editora Conhecimento Livre, 2019.

50 f.: il.

Formato PDF

ISBN: 978-65-80226-19-1

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

1. Conceito. 2. Insumos. 3. Essencialidade. 4. CARF 5. Princípio I.

Silva, Paulo Sérgio. I. Título.

CDU: 34:336.2

APRESENTAÇÃO

O presente estudo tem como objetivo buscar uma pacificação entre Receita Federal do Brasil e CARF no que se entende por conceito de insumos para créditos de PIS e COFINS a luz do princípio da essencialidade e relevância. Há uma necessidade por parte do Agente Auditor Fiscal do entendimento em todas as esferas do processo de produção da empresa a qual este está fiscalizando, para a determinação do que pode ou não ser considerado como insumo para finalidade de tomada de créditos de PIS e COFINS na aquisição de mercadorias e contratação de serviços. Deste modo, a discrepância de entendimentos tem afetado tanto o contribuinte como também tem oferecido um acúmulo de processos judiciais, vistos como desnecessário, caso haja uma pacificação entre o Agente Auditor Fiscalizador e o Conselheiro Julgador do CARF. No entanto, o conceito de insumos para fins de créditos de PIS e COFINS, necessita levar em conta também as questões de normas de segurança que são essenciais para a produção, não sendo estas dispensáveis para a obtenção do produto final e também alguns materiais que também são julgados essenciais que haja para o desenvolvimento de alguma atividade fim para a produção. Ao concluir o estudo, afirma-se a possibilidade de uma aproximação do conceito sendo uma mescla do que a legislação utiliza para a apuração do imposto sobre produtos industrializado, utilizado também no processo de apuração do imposto sobre a renda e o princípio da essencialidade e relevância, porém não somente a mescla seria uma solução eficiente e eficaz, mas também trazer a fiscalização in loco.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2 A APRECIÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E AS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE SUA OPERAÇÃO	6
2.1 Personalidade jurídica	6
2.1.1 Sociedade Limitada	9
2.2 Objetivo social da sociedade empresária.....	10
2.3 Atividade econômica da empresa.....	11
2.4 Conceito de PIS e da COFINS	11
2.4.1 Enquadramento no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS	12
2.5 O processo produtivo	13
3 CÁLCULO E APURAÇÃO DO PIS E COFINS	14
3.1 Regimes Vigentes.....	14
3.2 Hipótese de Incidência	15
3.3 PIS.....	16
3.3.1 Alíquota.....	16
3.3.2 Base de cálculo.....	17
3.4 COFINS.....	18
3.4.1 Alíquota.....	18
3.4.2 Base de cálculo.....	19
3.5 Princípios da Essencialidade	20
3.6 Apurações do PIS e COFINS	21
4 ESSENCIALIDADE E SUAS CONTROVÉRSIAS	22
4.1 Planejamento	23
4.1.1 Controvérsias.....	23
4.1.2 Bens e Serviços utilizados como Insumos e Gradação de risco	24
4.1.2.1 Conceito de insumos de acordo com o Regulamento do IPI.....	26
4.2.2.3 Princípio da Essencialidade.....	30
4.1.3 Julgados do CARF	34
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	47



INTRODUÇÃO

O tema aborda o levantamento de créditos do PIS e COFINS, que consiste no procedimento de escrituração de notas fiscais na EFD-Contribuições (escrita fiscal digital – contribuições) apropriando-se dos créditos inclusos no valor das notas fiscais segundo a sua situação tributária, créditos esses que são compensados com os débitos para se apurar o valor líquido do imposto a pagar.

Não será analisado todos os levantamentos de créditos, mas especificamente o da Agroindústria Sucroalcooleira, cuja atividade é de suma importância, no qual, infelizmente, possui uma interpretação restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, que vem usurpando o direito das empresas de levantarem os créditos das aquisições de produtos e serviços destinados a fabricação de produtos para venda, uma operação burocrática, conforme será analisado no capítulo 2.

Nesse contexto, a presente pesquisa científica tem por finalidade o estudo das possibilidades de apropriação dos créditos do PIS e COFINS das aquisições de mercadorias e serviço visando solucionar

controvérsias que aparecem na rotina de gestão destes tributos, o qual justifica-se esta pelo expressivo valor de juros, multas e por eventuais créditos não apropriados aumentando indevidamente o custo das empresas.

Analisando especificamente a dificuldade da Receita Federal do Brasil em aceitar o princípio da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos no processo produtivo, em detrimento do art. 3º, II, das Leis 10.637/002 e 10.833/2003 que estabelecem as possibilidades de créditos calculados em relação a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de produtos destinados à venda.

Em razão desta finalidade, o estudo procura responder ao seguinte problema: É possível apropriar todos os créditos do PIS e da COFINS empregados na fase industrial do processo, sem possibilidade de ser surpreendido com a glosa de um crédito apropriado indevidamente?

A hipótese encontrada propõe que o direito ao crédito não pode ser restringido pela inaplicabilidade do critério da essencialidade das mercadorias e serviços na composição do produto final, fazendo com que as empresas tenham o seu direito



lesado pela glosa dos créditos apropriados. Não foi encontrado nenhuma hipótese doutrinária contrária a este entendimento.

O objetivo geral desta pesquisa é estudar os procedimentos de apropriação dos créditos desses impostos verificando a aplicabilidade do critério da essencialidade. Já os objetivos específicos consistem em conceituar a personalidade jurídica da empresa e as aquisições de mercadorias e serviços de sua operação, definindo o que tem direito a levantar o crédito; analisar o que é permitido levantar crédito do PIS e COFINS segundo o critério da essencialidade e por fim estudar a doutrina e jurisprudência administrativa e judiciária que convalidam os créditos apropriados.

A presente pesquisa é realizada segundo o método de abordagem hipotético dedutivo, onde a hipótese existente será analisada e testada, mediante o estudo de livros, artigos científicos, sites jurídicos, legislação vigente, decisões de CARF e também em decisões jurisprudenciais, analisando e estabelecendo a possibilidade do direito de apropriar o crédito do PIS e COFINS.

A pesquisa é constituída em três capítulos, sendo que o primeiro trata da conceituação Personalidade jurídica da empresa, dos tributos estudados e o processo produtivo

estudado, sendo importante lembrar que tais conceitos serão explorados afim examinar todos os requisitos para que se possa ter todo embasamento necessário a tomada correta de créditos nas diversas operações realizadas pelas empresas.

Já o segundo aborda os levantamentos de crédito do PIS e COFINS permitidos e o princípio da essencialidade tipificado na legislação pertinente e que por sua vez apresenta lacunas que beneficia as empresas no setor industrial, em relação aos cenários reais das operações industriais.

O terceiro estuda a doutrina e jurisprudência administrativa e judiciária aplicável acerca da ambiguidade no conceito de créditos em relação as operações desenvolvidas pelo setor industrial, perfazendo um paralelo a divergências doutrinárias quanto a letra fria da legislação.

Ao termino, a pesquisa conclui-se com os objetivos atingidos e a resposta da hipótese levantada, orientando se há necessidade de adoção de medida capaz de equacionar o problema levantado.



A Apreciação Da Personalidade Jurídica E As Aquisições De Mercadorias E Serviços De Sua Operação

Este primeiro capítulo, aborda o estudo da atividade da indústria visando conhecer o enquadramento do regime tributário que está sujeita a empresa visto que isso tem papel fundamental na forma pagamento dos tributos PIS e da COFINS.

O processo produtivo também será estudado para se alcançar a compreensão do que é permitido ou não, apropriar o crédito do PIS e COFINS, tema extremamente importante para os objetivos desta pesquisa e para resposta da problemática.

Destacar-se-á desde já, que além de conhecer as atividades e o emprego das mercadorias e serviços necessários, também é necessário explorar o entendimento do que se trata o conceito não cumulativo do PIS e COFINS e sua aplicação prática.

Personalidade jurídica

O direito societário brasileiro prevê variadas espécies de pessoas para exercer a atividade empresarial, as quais podem se

dividir em físicas e privadas, assim conceitua Roque (1997, p.13):

A pessoa humana, física, é também chamada de pessoa natural, é o ente humano. Outros chamam de pessoal natural por ser fruto de um ato da natureza. A comprovação de sua existência jurídica, segundo a Lei dos Registros Públicos se faz pela averbação no Registo Civil de Pessoas Naturais.

Entende-se que a pessoa humana e física também pode ser a pessoal natural, que por outro lado, também pode ser considerada de tal forma por ser fruto de um ato da natureza, adquirindo então, a sua personalidade jurídica através da averbação de Registro Civil de Pessoas Naturais.

Para Bezerra e Melo (2014, p. 02) qualquer pessoa pode fazer a aquisição de direitos e contrair obrigações para a personalidade jurídica, que inclusive não se abstrai apenas a pessoas físicas, mas abrange também a jurídica, que possui personalidade jurídica própria e a mesma satisfação dos direitos de personalidade. O Código Civil, em seu art. 52, vem em amparo a tal argumento, que assim determina: “art.52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade. ”

Segundo Roque (1997, p.13) a pessoa jurídica não se enquadra apenas como frutos de ato da natureza, mas sim, como burocracia, que são criadas a partir de



papeis de registro. A sua formação se dá do seguinte modo: pessoa natural por um só ente humano e a jurídica constituída, em geral, constituída por duas ou mais pessoas. Dessa forma, o Registro Civil de Pessoas Humanas e a Junta Comercial será destinado a pessoa jurídica civil e a pessoa jurídica mercantil, respetivamente.

Assim sendo, Roque (1997, p.13) explica a constituição da pessoa jurídica, bem como seu Registro na Junta Comercial. Veja-se:

É possível que uma pessoa jurídica seja constituída por uma só pessoa física. Se uma pessoa quiser registrar-se na Junta Comercial, como empresa, poderá fazer o registro e passará a ser uma pessoa jurídica, distinta da pessoa do cidadão que registrar-se: é a empresa individual ou empresário individual. Em nossos dias, é raro encontrar esse tipo de empresa, pois embora sejam pessoas distintas, há comunicação patrimonial e as responsabilidades assumidas por uma dessas pessoas vincularão a outra.

A pessoa jurídica é normalmente constituída pela participação de duas ou mais pessoas para a realização de um fim e reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direito. Podem as pessoas jurídicas ser de direito público e de direito privado. As primeiras são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. As de direito privado são as sociedades civis, as sociedades mercantis, as associações de utilidade pública e as fundações.

Subentende-se que a pessoa jurídica, também pode ser formada por apenas uma física, se esta registrar-se como empresa na Junta Comercial como tal, sendo certo que esta será empresa individual ou empresário individual, apesar de não ser constante.

Ademais, a pessoa jurídica pode ser de direito pública e privado.

Segundo Rovai (2005, p.01), para que a sociedade empresária possa exercer a atividade empresarial dentro dos parâmetros legais e regularmente terá que arquivar os seus atos societários no respectivo órgão responsável, que pode ser feita no Registro Público de Empresas Mercantis a cargo da Junta Comercial, se tratando de sociedade empresária.

A sociedade é a união por duas ou mais pessoas, que e geral são físicas, obrigadas a somar forças com o intuito de realizar um objetivo, e ao final dividirem o resultado, seja ele bom ou ruim. Assim, Roque (1997, p. 35) define seu conceito:

A sociedade é formada por duas ou mais pessoas, geralmente pessoas físicas, embora nada obste que um ou todos os sócios que compuserem uma sociedade sejam outras sociedades. Cada pessoa que fizer parte da sociedade, os sócios, é dotada de personalidade jurídica, ou seja, é sujeito de direitos e obrigações. Por possuírem personalidade jurídica, essas pessoas tem um patrimônio individual, parte do qual entregarão para formar um novo patrimônio, distinto do patrimônio particular de cada um.

Percebe-se que a sociedade pode ser formada por mais de uma pessoa, e cada uma que fizer parte desta sociedade terá personalidade jurídica, e conseqüentemente possuirá um patrimônio individual.



Após adquirida a personalidade jurídica, a sociedade terá titularidade jurídica, que é patrimonial, processual e obrigacional. Dessa forma, ela terá um patrimônio próprio, e responsabilizar-se-á diretamente com os danos causados a terceiros, sendo certo que os bens sociais serão o objeto de garantia aos credores. (BRITO; NORAT, 2013, p.98)

Salienta-se que as sociedades são pessoas classificadas como pessoas jurídicas de direito privado e podem ou não ter personalidade jurídica. As sociedades personificadas podem ser simples ou empresárias, a primeira deve ser registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, e as empresárias no Registro Público de Empresas Mercantis, a cargo da Junta Comercial do estado que pertencer a sociedade. Portanto, com o registro nasce a personalidade jurídica da sociedade. (PRESTES, 2016, p. 02)

O registro não é faculdade do empresário, o Código Civil em seu art. 1.151, diz expressamente que ele é obrigatório, e assim dispõe:

Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado.

§1º. Os documentos necessários ao registro deverão ser apresentados no prazo de trinta dias, contados da lavratura dos atos respectivos.

§2º. Requerido além do prazo previsto neste artigo, o registro somente produzirá efeito a partir da data de sua concessão.

§3º. As pessoas obrigadas a requerer o registro responderão por perdas e danos, em caso de omissão ou demora.

Ressalta-se que, com o registro a sociedade ganha autonomia para realizar negócios jurídicos no seu próprio nome e também autonomia processual, conforme explica Prestes (2016, p.02):

Adquirindo o registro, ela pode ter patrimônio em seu próprio nome, pois tem autonomia patrimonial para constituir patrimônio social, que não se confundirá com o patrimônio pessoal dos sócios, preservando esses patrimônios numa eventual disputa jurídica.

Entende-se que, a sociedade personificada passa a ter autonomia negocial e também possuir patrimônio próprio, o qual não será confundido com o patrimônio pessoal dos sócios.

Os tipos societários estão elencados no Código Civil Brasileiro, que são: Sociedade em Nome Coletivo; Sociedade em Comandita Simples; Sociedade Limitada; Sociedade em Comandita por Ações; e Sociedade Anônima. Para Fortes (2003, p. 04), essas modalidades fará a constituição da pessoa jurídica ao empreendedor.

As sociedades anônimas e as sociedades em comandita por ações sempre serão



sociedades empresárias, pois seu capital é dividido em quotas, as demais: sociedade em nome coletivo, sociedade comandita simples, e sociedade simples terão suas próprias regras expressas. (FORTES, 2015, p.04)

Sociedade Limitada

Este trabalho limita-se a analisar a sociedade limitada, por ser empresária por natureza, vez que esta desenvolve atividade econômica organizada para a produção de bens ou serviços, porém seus direitos, deveres e responsabilidades devem ser determinados a contribuição de cada sócio, logo a responsabilidade destes é solidária em relação ao capital social. Assim, Wunderlich (2011, p. 22/23) destaca as suas principais características:

a) A limitação da responsabilidade dos sócios- os empreendedores e investidores podem limitar as perdas, em caso de insucesso da empresa. b) A contratualidade- as relações entre sócios podem pautar-se nas disposições de vontades destes, sem os rigores ou balizamentos próprios do regime legal da sociedade anônima. Na limitada existe uma maior margem para negociações entre sócios. c) A divisão do capital em quotas- seu capital é dividido em quotas, de igual valor ou diferente. d) Mercantilidade- a atividade da sociedade limitada está ligada à mercadoria, ou seja, à produção e distribuição de mercadorias.

Percebe-se que a divisão do capital social será dividida em quotas, o objeto da sociedade

estará voltada a produção e circulação de bens e mercadorias, e a responsabilidade dos sócios pode ser limitada no caso de dano a atividade empresarial.

A sociedade limitada para a sua identificação pode adotar a firma ou denominação, mas sempre deverá vir acrescida, ao final, de “limitada” ou sua abreviatura “Ltda”. Se a escolha for por firma, a identificação deverá conter o nome de um ou mais sócios (pessoa física), já a denominação deverá informar o objeto da sociedade facultando-lhes o nome de um ou mais sócios. (BRITO; NORAT, 2013, p. 121)

A personalidade jurídica desse tipo societário é adquirida oportunamente com seu registro, o qual deverá acontecer no Registro Público de Empresas Mercantis, e é a partir daí que a sociedade passará a ter titularidade patrimonial, processual e obrigacional. (BRITO; NORAT, 2013, p. 121)

Então, a sociedade limitada é empresária tendo cada sócio sua responsabilidade solidária em relação ao capital social, e este é dividido em cotas. O objetivo deste tipo societário é a circulação de bens e mercadorias. Em relação à constituição do seu nome, este poderá ser formado através



de firma ou denominação, sendo sempre acrescida ao final a expressão LTDA.

Objetivo social da sociedade empresária

O objetivo social é uma importante definição na personalidade da empresa, é lá que está estabelecida as atividades que serão realizadas para gerar receita, o que, em conjunto com análise financeira de seu porte ajudam a definir o enquadramento tributário que melhor lhe convém.

No ramo do exercício da empresa destaca-se o Princípio da Função Social, o qual deverá estar de acordo com a Constituição Federal, em seu inciso XXIII, art. 5º, buscando atender a função social que lhe foi atribuída. Assim, o funcionamento da empresa não pode ficar adstrito à busca do retorno positivo do capital empregado pelo empresário, mas também, deve atender a inserção da textura social de modo participativo e solidário. (BRITO, NORAT. 2013, p.22). *In verbis*, art. 5º, XXIII, CF/88:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

De acordo com Brito e Norat (2013, p.20), a empresa é aquela resultante do exercício das atividades de produção, intermediação, e prestação de serviço, que também é responsável por gerar empregos, receitas tributárias, geração de lucros e progresso tecnológico.

A empresa pode ser dividida em razão econômica, entidade jurídica e atividade organizada, que são, respectivamente, segundo Brito e Norat (2013, p.20 e 21): organização instituída em princípios técnicos e leis econômicas, ou seja, põe-se em função de um resultado econômico e realizar-se-á com intuito especulativo de uma pessoa; exercício de uma atividade econômica que será regularizada por fatores de produção, função do empresário individual ou coletivo; assingelar suas formas, de modo a internacionalizar as regras e institutos com rápida aplicação, e a onerosidade das operações.

É evidente no ordenamento jurídico a organização da constituição da empresa em alguns pilares os quais funcionam como setores de buscam trazerem para dentro da realidade empresarial algumas especificidades e obrigações com o objetivo de desviar o objetivo social da



exclusividade do lucro para as funções sociais.

Todavia, é comum a associar fatores da sociedade a empresa, as quais estão integradas uma a outra, mas com realidades diferentes. Roque (1997, p.17) explica que a empresa possui definição voltada a economia enquanto a sociedade é voltada para o jurídico, sendo que ambas estão ligadas uma a outra.

Logo a empresa é o exercício de atividade profissional, econômica organizada, que produz lucro, bens e serviços, não possuindo personalidade jurídica, por não ser sujeito de direito, mas sim objeto de direito, e ainda para que possa ser exercida nos termos legais é necessário que se formalize juridicamente, com a devida formação em sociedade, ou seja, há um sujeito de direito capaz de exercer direito e contrair obrigações com responsabilidade nas relações jurídicas. (ROQUE, 1997, p.18)

Subentende-se que o ramo da atividade empresarial não pode ficar adstrito apenas ao lucro, mas também deve atender a função social de forma qualitativa e solidária. Assim sendo, a empresa tem que visar a atividade profissional, organização,

economia, e ter produção de bens ou serviços.

Atividade econômica da empresa

No processo de configuração da empresa, a atividade econômica vem estabelecer a forma que a empresa atuará dentro da cadeia produtiva, como Indústria, atacadista ou varejista, sendo que no caso em tela, a atividade é a de indústria de transformação. A Receita Federal usa do IBGE o cadastro de atividades denominado CNAE – Código Nacional de Atividade Econômica, disponibilizando esses códigos para escolha dentro do programa gerador do CNPJ da empresa.

Uma vez escolhido o CNAE no CNPJ a empresa passa a ter todos os dados cadastrais suficientes para a escolha do regime tributário.

Conceito de PIS e da COFINS

Para a formação do entendimento é necessário conhecer a origem e objetivo desses tributos, assim nossa pesquisa chegou ao seguinte histórico que também se faz importante para a solidificação da nossa diretriz de pesquisa.



O Programa de Integração Social – PIS foi criado pela lei Complementar nº 7, de 07/09/1970, e se destinava a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (DOS SANTOS, PIS/PASEP e COFINS, Cálculo, Apuração e Recolhimento; 2005, p. 15)

Prossegue o autor, expondo que, hoje a contribuição é devida, em casos específicos, com base na folha de salários de algumas entidades e pelas empresas tendo como base o faturamento que, por sua vez aglutina o PIS Faturamento cumulativos e o PIS Faturamento não cumulativo esse último criado em 2002, pela Medida Complementar nº 66/2002. (DOS SANTOS, PIS/PASEP e COFINS, Cálculo, Apuração e Recolhimento; 2005, p. 15)

Diante dessas assertivas cabe esclarecer que essa pesquisa se limitará ao estudo do PIS Faturamento não cumulativo, que os contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples. (DOS SANTOS, PIS/PASEP e

COFINS, Cálculo, Apuração e Recolhimento; 2005, p. 15)

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins foi criada pela Lei Complementar nº 70 de 30/12/1991 para substituir a contribuição para o FINSOCIAL, sendo que da sua instituição até hoje muita coisa mudou prevalecendo atualmente a medida provisória 135/2003 convertida na Lei nº 10.833/2003, quando essa contribuição passou a ter a sua versão não cumulativa, que vigora desde 01/02/2004.

Da mesma forma que o PIS/PASEP, na COFINS, há duas formas de apuração sobre o faturamento, a forma cumulativa e a forma não cumulativa, sendo essa última a que aprofundaremos em nossa pesquisa.

Enquadramento no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS

Inicialmente é necessário o entendimento da sujeição do contribuinte a contribuição da PIS e COFINS no regime não cumulativo, obtendo entendimento das regras e condições estabelecidas na legislação.

Em regra geral, para ser contribuinte de tais tributos basta auferir receita independente



de sua denominação ou classificação contábil, para tanto vejamos.

A apuração do PIS e da COFINS pode ser feito e duas formas, sendo que uma na forma Cumulativa, onde existe uma alíquota menor, de 3,65%, mas não se permite apropriar os créditos de insumos adquiridos para a venda do produto.

Em 2002, por intermédio da Lei 10.637/2002 foi estabelecida a forma não cumulativa de apurar o tributo, nesta forma a alíquota é maior, 9,25%, mas admite-se apropriar créditos dos insumos adquiridos para fabricação dos produtos para venda para abatimento no valor dos débitos incorridos.

Nossa pesquisa se limitará a estudar o regime de apuração na forma não cumulativa.

De acordo com Santos, Cleônimo dos (2012, p.47):

São contribuintes da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas as pessoas jurídicas que auferirem receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Essas receitas compreendem a receita bruta de vendas de bens e serviços nas operações em conta alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Basicamente, estão sujeitas à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep na modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, com algumas exceções, entre elas, as instituições financeiras e,

também, os contribuintes em relação a algumas receitas expressas em lei.

Para o estudo desta apuração é essencial que se conheça o processo produtivo do contribuinte.

O processo produtivo

A operação produtiva em estudo ocorre por uma sociedade empresária limitada com objetivo social de produção de Cana-de-açúcar, Açúcar, Álcool e Energia Elétrica a partir do processamento da Cana-de-açúcar – Matéria prima, sendo assim trata-se de uma Agroindústria.

A agroindústria amplia o campo de análise, pois, as aquisições de mercadorias destinadas a venda tem variadas funções no processo de transformação, mesclando a atividade agrícola com a industrial, o que dificulta rebater as restrições da Receita Federal, sobrando nesse viés o critério da essencialidade.

Trazendo para o campo prático, resta que, a Indústria Sucroalcooleira compra insumos, matérias primas e materiais intermediários, tais como, adubo, herbicida e inseticida para plantio e tratos culturais da cana de açúcar, aguarda o tempo de desenvolvimento dessa cultura por aproximadamente em um ano iniciar a industrialização.



O próximo passo é a realização da colheita da cana de açúcar e o transporte até o setor de extração de caldo, composto de picador, desfibrador, moendas e peneiras, nessa fase do processo, para um seguimento vai o caldo e para outro o bagaço de cana.

O bagaço, depois de queimado gera o vapor que com sua pressão gira turbinas que produzem a energia elétrica.

Já o caldo, vai para cessão de evaporação, clarificação e cozimento originando o açúcar e o meu pobre, esse último é destinado a fabricação de álcool.

Ao termino desse capítulo é mister enaltecer que o estudo em tela se limita aquisições de mercadorias e serviços de uma sociedade empresarial limitada optante pelo regime de apuração de impostos sobre o lucro pelo lucro real e que apura as contribuições do PIS/PASEP e COFINS através do seu faturamento e na forma não cumulativa.

CÁLCULO E APURAÇÃO DO PIS E COFINS

Tendo chegado ao ponto de ter verificado a personalidade jurídica e a escolha do regime tributário que se pretende estudar, então passaremos a expor como se realiza a apuração do PIS da COFINS Faturamento não cumulativo e pontuando as restrições

que a Receita Federal impõe à essa atividade.

Detalharemos como é feita a “conta gráfica” com é usualmente chamado o cálculo do PIS e COFINS, que funciona na forma de uma compensação dos débitos gerados pelo contribuinte e os créditos que ele tem direito, finalizando com o valor líquido a pagar.

Regimes Vigentes

O PIS possui dois regimes tributários, sendo cumulativo regido pela Lei 9.718/98 e não cumulativo regido pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, onde a cumulatividade é um método de apuração em que o tributo é exigido integralmente, ou seja, havendo saídas tributadas, deverá ser efetuado o cálculo em cima do preço total das saídas, sem direito ao resgate dos tributos incididos nas operações anteriores.

Assim o cálculo no regime cumulativo se resume a base de cálculo do tributo, sendo igual ao valor integral da compra do produto na etapa anterior acrescentado o valor de comercialização e a aplicação da alíquota do tributo.

Já no regime não cumulativo o cálculo é o valor total das vendas, deduzindo os



créditos, ou seja, as compras que fizeram parte do processo para obtenção do produto final, e aplica a alíquota correspondente, princípio este utilizado já aplicado na nossa Constituição Federal em relação a cobrança de outros tributos como ICMS e o IPI.

Para tanto José Eduardo Soares de Mello enfatiza que:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico. (MELO p. 51-52.)

Sistema este utilizado com o intuito de pacificar as perdas de não poder se creditar dos valores das mercadorias adquiridas.

Hipótese de Incidência

O tributo PIS e COFINS, nos termos estabelecidos no art. 1.º da referida Lei, são incidentes sobre o faturamento mensal das Pessoas Jurídicas, de forma não cumulativa, em outras palavras, de maneira que permita que se possa fazer o aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de bens e serviços considerados essenciais no desenvolvimento da atividade da empresa,

assim como também de alguns tipos de despesas já pré-determinadas pelo legislador, no valor a ser pago pelo tributo. À luz dessas considerações analisemos os critérios do tributo sendo; (a) Critério material; (b) Critério espacial; (c) Critério temporal; (d) Critério pessoal; (e) Critério quantitativo.

Sobre o critério material ao auferir receitas (art. 4.º da Lei), compreende-se para o legislador que o termo receita se refere à receita bruta da venda de bens e prestação de serviços nas operações em conta própria ou alheia e consideram-se ainda todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1.º, § 1.º da Lei);

Em relação ao critério espacial: este refere-se a qualquer lugar do território nacional em que pessoa jurídica auferir receita;

No que se refere ao critério temporal: este se dá com o aferimento de receitas, portanto, no momento em que a pessoa jurídica efetiva uma operação que lhe provenha recebimentos;

No critério pessoal: os sujeitos já são definidos, como sendo o sujeito ativo é a União Federal e o sujeito passivo é qualquer pessoa jurídica que auferir receita (art. art. 4.º da Lei).



E para finalizar no critério quantitativo: corresponde a base de cálculo do tributo como sendo o valor do faturamento mensal da pessoa jurídica (conf. § 2.º c/c caput do art. 1.º da Lei); utilizando a alíquota é de 1,65% (um virgula sessenta e cinco por cento), sobre a base de cálculo, apurada nos termos do disposto no art. 1.º da lei (art. 2.º da Lei) e para COFINS utilizando a alíquota é de 7,6% (sete virgula seis por cento), sobre a base de cálculo, apurada nos termos do disposto no art. 1.º da lei (art. 2.º da lei).

PIS

Conforme já exposto aqui o Programa de Integração Social (PIS) é uma contribuição tributária que possui como foco às pessoas jurídicas, com deste, conforme previsto no artigo 1º da Lei Complementar nº 07/1970, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, com fulcro em formar um fundo monetário para financiar o pagamento do abono salarial, seguro desemprego e participações nas receitas das empresas.

Tal programa está garantido pela Lei Complementar nº 07/1970.

O cálculo do tributo PIS é realizado sobre o lucro que as empresas privadas pagam, sem que haja o desconto do empregado, pois quando instituído, sua ideia central era distribuição entre todos os trabalhadores a sua parte nos lucros das empresas, desde que estes estivessem cadastrados até o período de 04 de outubro de 1988, sendo distribuídos em abonos e rendimentos, reforçando a integração do trabalhador no crescimento das empresas e viabilizando uma maior distribuição de renda à nível nacional, dinamizando a economia.

Alíquota

Sobre a alíquota do PIS, esta sofre uma variação de 0,65% (zero virgula sessenta e cinco por cento) aplicada no que chamamos de efeito cascata vinculada a cadeia de produção, passando, para 1,65% (um virgula sessenta e cinco por cento), ainda admitindo-se a dedução das despesas estabelecidas pelo legislador e assim já identificadas, conforme rege o artigo 16 da Lei 10.833/2003.

Art. 16. O disposto no art. 4º e no § 4º do art. 12 aplica-se, a partir de 1º de janeiro de 2003, à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com observância das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) em



relação à apuração na forma dos referidos artigos, respectivamente.

Parágrafo único. O tratamento previsto no inciso II do caput do art. 3º e nos §§ 5º e 6º do art. 12 aplica-se também à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa na forma e a partir da data prevista no caput.

Nesse aspecto, destacamos a condição: de que a empresa ao realizar a opção pelo sistema de tributação com base no regime de lucro real e no intuito de sujeitar-se a não cumulatividade deverá se dispor de um montante de despesas dedutíveis a fim de compensar a majoração do percentual atribuído pela alíquota ocorrido em função da Lei n.º 10.637/2002.

Tudo isso em função da alíquota da contribuição de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) incidente conforme já salientado anteriormente no efeito cascata em toda a cadeia de produção, para 1,65% (uma vírgula sessenta e cinco por cento) com base não cumulativa.

Base de cálculo

Em relação a base de cálculo do PIS, o que se estabelece na legislação é que, nos termos do § 2.º do art. 1.º da lei, sobre o valor do faturamento mensal da pessoa jurídica, o legislador se encarregou de excluir algumas receitas, as quais não farão

parte da composição da base de cálculo do tributo.

Temos assim, no § 3 do art. 1.º da Lei n.º 10.637/2002, a relação do que não irá integrar a base de cálculo do PIS, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, n o 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003).

O cálculo tributo é uma forma aritmética onde as notas de venda de mercadoria são somadas mensalmente em um montante que chamamos de base de cálculo dos tributos, a qual será multiplicado pela alíquota devida, dando origem ao montante dos tributos debitados

Conforme artigo 44 do Código Tributário Nacional, “a base de cálculo do imposto é o



montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

COFINS

A COFINS é uma contribuição social que tem como objetivo financiar a Seguridade Social, em suas áreas fundamentais, incluindo entre elas a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde Pública. Trata-se de uma alíquota aplicada sobre o valor bruto de faturamento das empresas, que deve ser recolhido aos cofres públicos.

Atualmente são dois os regimes aplicados pela COFINS para recolhimento: o cumulativo, para as empresas que adotam o sistema de tributação pelo Lucro Presumido, e o sistema não cumulativo, cobrado das empresas que escolhem o sistema de tributação pelo Lucro Real, uma opção que permite que o valor da contribuição seja descontado da receita bruta obtida pela empresa.

Como tributo federal, a COFINS atinge todos os contribuintes jurídicos, ou seja, as empresas legalmente constituídas, e também pessoas equiparadas às empresas, seguindo a regulamentação do Imposto de Renda. A exceção aplicada é para as empresas de pequeno porte e as

microempresas, que fazem a opção de recolhimento de impostos pelo sistema Simples Federal, que reúne num só recolhimento uma série de impostos aplicados às empresas. O Simples Federal reduz a carga tributária para facilitar a legalização dos microempreendedores.

Alíquota

Sendo um tributo não cumulativo, o valor apurado do COFINS, pela aplicação da alíquota efetiva de 7,6% (sete vírgulas seis por cento) sobre a base de cálculo apurada, sendo compreendida pelo faturamento mensal pela pessoa jurídica, poderá sofrer um considerado desconto no momento da apuração, sendo estes conhecidos como descontos dos créditos calculados em relação a: (art. 3.º da lei)

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o ;
- 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;
- III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e



Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Medida Provisória.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Isso, por que, a alíquota da contribuição passou de 3% (três por cento) incidente em toda a cadeia de produção, para 7,6% (sete vírgulas seis por cento) com base não cumulativa.

Base de cálculo

Para apurar a base de cálculo da COFINS, prevista no § 2.º do art. 1.º da Lei que esta regula, este consiste no valor do faturamento mensal da pessoa jurídica, seja pela venda de mercadorias ou prestação de serviços, o legislador, assim como ocorreu no PIS, excluiu algumas receitas, as quais não irão compor a base de cálculo da contribuição.

Assim, nos termos do § 3 do art. 1.º da lei, não integram a base de cálculo da COFINS, as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição; (versam sobre gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo – GLP, álcool para fins carburantes; querosene de aviação, pneus novos de borracha e câmaras de ar de borracha);

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Dos Santos (2005, p. 74) alega que;

De acordo com a Lei 10.833/2003, a Cofins, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (SANTOS p.74.)

Ou seja, assim como o tributo PIS, a base de cálculo do tributo COFINS será composta pelo valor total das vendas, subtraindo os



créditos apurados, devoluções e vendas canceladas.

Princípios da Essencialidade

Não há do que se falar em Princípio da Essencialidade se não houver um breve esboço sobre o princípio da seletividade, pois é por meio deste que se viabiliza, mesmo que minimamente, a observância da capacidade contributiva nos impostos indiretos.

A seletividade visa isentar ou privilegiar com alíquotas mais baixas os bens e serviços essenciais à população, ou seja, é através deste que se dará a capacidade de tributar os impostos de indiretos.

Assim o imposto seletivo é considerado aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais ele incidirá, escolhendo se tais produtos em razão de sua essencialidade a uma vida digna, ocorrendo neste uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor.

Assim, a sua aplicação apresentará distorções quando a parcela mais favorecida da população também adquire produtos, mercadorias ou serviços de primeira necessidade, com reduzida ou nenhuma

tributação, quando, na realidade, teria condições de suportar o ônus tributário.

De igual modo, o indivíduo economicamente menos favorecido, ao adquirir um produto, mercadoria ou serviço considerado supérfluo, arcará com a mesma carga tributária existente para os economicamente mais favorecidos, porém, o ônus suportado em relação à sua receita será proporcionalmente mais elevado.

Nos impostos indiretos, a exoneração da carga tributária sobre as necessidades essenciais pode ser satisfeita pela isenção de produtos, mercadorias e serviços indispensáveis ou pela graduação da alíquota.

É justamente nesse contexto que a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços se realiza na tributação.

A observância da essencialidade serve para preservação do mínimo existencial e, por conseguinte, atenção ao princípio da dignidade humana, na medida em que estabelece que quanto mais essencial for o produto, mercadoria ou serviço, para a coletividade, menor deverá ser a sua alíquota, bem como, quanto menos essencial, maior deverá ser a alíquota aplicável.



A discriminação entre as coisas essenciais e as supérfluas, ou ainda, a graduação do que é mais ou menos essencial, visa atender o dever de tributação diferenciada daquilo que é necessário e o que não é. Também pode resultar da seletividade em função da essencialidade, que determinado produto, mercadoria ou serviço tributado de maneira mais favorável ou menos gravosa, seja consumido preponderantemente por uma classe de pessoas menos aquinhoadas financeiramente, tendo em vista que o consumo de produtos supérfluos e, por via de consequência, maior tributados, depende apenas da vontade de cada um.

A essencialidade não depende somente da capacidade contributiva do consumidor de produtos, mercadorias ou serviços, uma vez que esta é objetiva, sendo igual para todos.

A essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços foi um meio adotado pelo

constituente para a operacionalização da seletividade.

Nesse sentido, assim se manifesta a Constituição Federal: Art. 153.

Compete à União instituir impostos sobre:

IV – produtos industrializados;

§ 3º – O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto.

A essencialidade do bem tributado deverá ser utilizada como parâmetro para tais incidências, de modo a contribuir para o dever do Estado na promoção da equidade.

Apurações do PIS e COFINS

Dentro da linha de pensamento, considerando que as empresas acerca do tema em questão são do Setor Sucroalcooleiro e que, sendo assim, estão optaram por serem do regime tributário lucro real, processemos o seguinte exemplo para melhor entendimento do assunto;

Evento	Especificação	Valores
Débitos	Receita referente vendas	350.000,00
Créditos	Bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção	-258.264,00
Créditos	Energia Elétrica	-4.000,00
Créditos	Depreciação de máquinas e equipamentos	-600,00
Créditos	Aluguel pago à pessoa jurídica	-2.500,00
Créditos	Armazenagem paga à pessoa jurídica	-800,00
=	Base de cálculo para PIS e COFINS:	83.836,00
	Alíquota do PIS:	1,65%



=	Valor do PIS a Recolher:	1.383,29
	Alíquota do COFINS:	7,60%
=	Valor do COFINS a Recolher:	6.371,54

Quadro 1: Demonstrativo de Apuração do PIS e COFINS

Fonte: Próprio Autor

No interesse de que as pessoas jurídicas, se sujeitarão à incidência não cumulativa das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, em relação a um montante de suas receitas, o crédito será apurado, em relação aos custos auferidos, despesas e encargos vinculados a essas determinadas receitas.

De acordo com a Lei 10.833/2003, o crédito será determinado a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou.

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (Art. 3º § 8º, da Lei nº 10.833/2003).

O método a ser utilizado e eleito pela pessoa jurídica, deverá ser utilizado em todo o ano calendário da apuração conforme o art. 3º § 9º da Lei nº 10.833/2003.

A apuração do valor dos créditos, não constitui de forma alguma receita bruta da pessoa jurídica, tendo finalidade para dedução do valor devido da contribuição, conforme art. 3º § 10, da Lei nº 10.833/2003.

Tendo entendido como calcular o imposto, há que se convir que o cálculo desta apuração é repleto de controvérsias, entretanto, como já dito, trataremos especificamente os créditos de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção, onde há mais incidência de controvérsias sobre os produtos ali compostos, seu papel no processo e o direito ao crédito.

ESSENCIALIDADE E SUAS CONTROVÉRSIAS

As melhores práticas empresariais levam a crer que as empresas são melhores administradas quando estão organizadas em processos, sendo a apuração do PIS e COFINS um processo importante, e todo processo só funciona adequadamente com o devido planejamento, e assim aprofundaremos em nosso estudo partindo do planejamento tributário.



Planejamento

O processo de apuração inicia-se no planejamento orçamentário de desembolso financeiro anual que é elaborado em setembro do ano anterior com as devidas escalas de trabalho.

O orçamento consiste na relação detalhada dos produtos e serviços que serão empenhados na produção do produto final do ano posterior, em consequência a Área Tributária inicia o planejamento da apropriação de todos os créditos tributários de acordo com as aquisições planejadas para o ano seguinte, sendo o resultado do planejamento tributário utilizado para a parametrização do sistema de gestão – entrada de compras.

Em harmonia com as ideias do autor Francisco Coutinho Chaves, “O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.”, ou seja, é o cérebro da empresa, quanto esta irá investir ou quanto irá lucrar dependerá de um planejamento tributário eficiente e eficaz e de acordo com as operações e conhecimentos da empresa para com o negócio.

Ainda nos entendimentos do autor;

O planejamento tributário será iniciado com uma revisão fiscal, em que o profissional deve aplicar os seguintes procedimentos:

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. analisar, *anualmente*, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;

Assim, com o intuito de explorar o planejamento tributário para uma boa formação dos créditos é necessário que haja um conhecimento do que são os bens e serviços considerados insumos e sua essencialidade no processo.

Controvérsias

A controvérsia é notada na atuação da receita federal especificamente na atividade de auditoria, pois a decisão do auditor é sempre restritiva ao direito de se apropriar do crédito, não se leva em conta os julgados no momento da emissão do auto de infração de glosa de créditos.



Ao se analisar a lista de serviços e bens insumos nota-se a forte presença da subjetividade dos julgados que nos dizem o que se deve apropriar o crédito, pois trata-se de uma verdadeira via sacra de perguntas e respostas, pois então, vejamos:

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.

O critério da essencialidade também está consolidado no CARF, pois vejamos:

O CARF e CSRF tem o entendimento consolidado no sentido de que deve ser aplicado ao conceito de insumo das contribuições do PIS e da COFINS o critério da essencialidade, ou seja, é considerado insumo “todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial

perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante”. Para corroborar cita-se os seguintes acórdãos nos quais foram aplicados o critério da essencialidade para dirimir a questão: Acórdão MF/CARF/CSRF nº 9303-007.250, publicado em 11/10/2018, Acórdão MF/CARF nº 3301-004.834, publicado em 05/10/2018, Acórdão MF/CARF nº 3201-004.165, publicado em 18/09/2018, Acórdão MF/CARF nº 3002-000.375, publicado em 24/09/2018, dentre outros.

Nesse ponto é que se verificamos o problema, pois, o agente de fiscalização simplesmente autua quando há dúvidas sobre a possibilidade da efetivação do crédito, a dúvida é o que sempre existe, pois, o fiscal não se empenha adequadamente em saber o papel de cada bem ou serviço no processo produtivo e também não considera os julgados e acaba emitindo um auto de infração para que o contribuinte se defenda.

Bens e Serviços utilizados como Insumos e Gradação de risco

Apesar de parecer um tópico simples de conceituar, como sendo todos os materiais necessários para execução do processo de industrialização, este não é de tão fácil interpretação, causando conflitos até mesmo nos doutrinadores mais conceituados, pois existem lacunas na conceituação disposta pelo fisco.



O conceito de insumos para utilização de créditos para fins de abatimentos no PIS e COFINS, no regime não cumulativo, parte do artigo 3º da Lei 10.637/2002, que estabelece quais os tipos de operações poderão ser utilizados para crédito, sendo;

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Para que a empresa tenha um bom aproveitamento dos créditos, é necessário que se faça a estrutura de todas as operações realizadas pela empresa ao longo do ano no intuito de obter os materiais que serão gastos na obtenção do produto final.

Assim as empresas necessitam do que chamamos de “Gradação de Risco”, que nada mais é do que uma lista de materiais utilizados no processo de obtenção do produto final e a decisão da tomada de crédito de acordo com o que rege a legislação pertinente.

No setor sucroalcooleiro, a gradação de risco inicia-se na formação do canavial e termina com o produto chegando até o cliente, conforme esquema abaixo;



Quadro 2: Demonstrativo de Processo Produtivo Sucroalcooleiro
Fonte: Jornal a Folha do Vale

Neste ponto é que conseguimos identificar a importância de se ter a visão do princípio da essencialidade, uma vez que é preciso ter o conhecimento do processo para determinar o que é essencial para o desempenho da atividade para obter o produto final.

Em um processo de industrialização é preciso distinguir o insumo de um material de uso e consumo na tomada de crédito, para tanto utilizamos o critério da essencialidade já citado acima, o qual irá determinar se o produto realmente poderá ser objeto de crédito ou se será considerado

como mero consumo, diferente dos estabelecidos no Regulamento do Imposto de Renda e também no Regulamento do Imposto sobre Produto industrializado, conforme iremos estudar dos tópicos a seguir.

Conceito de insumos de acordo com o Regulamento do IPI

A definição do conceito de insumo é de crucial importância, porquanto reflete imediatamente no resultado da apuração de base de cálculo das contribuições ao PIS-PASEP/COFINS do regime não



cumulativo, para tanto a Receita Federal do Brasil em sua ânsia de dar um norte ao contribuinte, regulou através do artigo 66 da Instrução Normativa nº 247/02 para o PIS;

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO CÁLCULO DO CRÉDITO

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma do art. 60.

Para o COFINS os créditos estão regulamentados no artigo 8 da Instrução Normativa nº 404/04;

DOS CRÉDITOS A DESCONTAR

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:



a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e
IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

Analisando as referidas normas, verifica-se que o conceito de insumos foi extraído da legislação do IPI, aplicando-se para sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS. A utilização de tal sistemática parece aos olhos do legislador ser impossível uma vez que tal situação afronta claramente o artigo 109 do Código Tributário Nacional, o qual destaca-se que os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Utilizando, no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim como na regulamentação por atos infra legais, o legislador foi demais casuístico, perseguindo erroneamente um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final.

No entanto, embora tenha feito a admissão dos créditos de acordo com o que está

regido na lei, que seria relativamente ao consumo de energia elétrica, alugueis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades, este não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicariam no pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam o contribuinte na cadeia produtiva.

Faz-se assim necessário ampliar a discussão no intuito de encontrar soluções que impeçam o estabelecimento de critérios restritivos para apuração de créditos de PIS e COFINS e extensivos para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Há uma divergência na admissão e utilização do conceito dos créditos a serem utilizadas para o PIS e COFINS não cumulativo, onde alguns doutrinadores utilizam o argumento de que os créditos estariam destacados na legislação do IPI, ou seja, no Regulamento do IPI, conforme abaixo;

CRÉDITOS ADMISSÍVEIS

Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no



processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV – do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V – do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI – do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII – do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII – do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos itens V a VII;

IX – do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito;

X – do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas no RIPI/2010.

Mas há de se saber que a conceituação de créditos admissíveis, também ocorre com o Regulamento do Imposto de Renda, que é onde outros doutrinadores defendem ser o conceito mais perto da realidade das empresas para busca de créditos de PIS e COFINS, mas para que sejamos imparciais e tenhamos uma versão ousada do entendimento das duas partes divergentes, estudaremos no próximo tópico com intuito

de realizarmos uma visão real do eficiente e eficaz conceito.

Conceito de insumos de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda

O Regulamento do Imposto de Renda possui grande influência perante as decisões prolatadas por nossos julgadores referente ao conceito de insumos, em um universo mais amplo e com uma visão de processo, estes defendem que não há divergências de interpretações. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é reposta justa, equitativa e pragmática.

Nesse ponto é da maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito.

Custo de produção

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;



III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Assim de acordo com o conselheiro julgador do CARF Gilberto de Castro Moreira Junior, com base no fato econômico e na racionalidade da norma jurídica tributária, concluiu acertadamente que o conceito de insumo a ser aplicado ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicado ao imposto de renda. Explica seu posicionamento no fato de que para se auferir lucro, é necessário antes de obter receita. Em seus dizeres, a materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. Porém o conceito de insumos é um tema que não é pacificado nem mesmo no tribunal, pois há diversas divergências quanto ao que deve ser utilizado para conceituar, mas há uma linha de pensamento bem aceita nos tribunais que seria o princípio da essencialidade, objeto o qual será explanado no tópico abaixo.

Princípio da Essencialidade

A autora Rosane Beatriz J. Danilevicz enfatiza em seu artigo a importância do princípio da essencialidade, iniciando com a capacidade contributiva do contribuinte, sendo;

É por meio do princípio da seletividade que se viabiliza, ainda que minimamente, a observância da capacidade contributiva nos impostos indiretos. Tal princípio determina que o legislador gradue a incidência tributária sobre produtos, mercadorias ou serviços de acordo com sua essencialidade, de modo que, quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre eles. A seletividade visa isentar ou privilegiar com alíquotas mais baixas os bens e serviços essenciais à população. De modo que o imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais ele incide, escolhendo-se esses bens em razão de sua essencialidade a uma vida digna. O que ocorre através da aplicação da seletividade é uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor. Assim, a sua aplicação apresentará distorções quando a parcela mais favorecida da população também adquire produtos, mercadorias ou serviços de primeira necessidade, com reduzida ou nenhuma tributação, quando, na realidade, teria condições de suportar o ônus tributário. (DANILEVICZ, 2.012, p. 11)

A essência desta ideia é de que é preciso entender como é a operação de cada empresa para poder conceituar insumos de acordo com as atividades desenvolvidas de cada setor, este pensamento tem sido compartilhado entre os julgadores também, como se pode ver no voto da julgadora Regina Helena Costa, como no caso do



RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR
(2010/0209115-0);

É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas instruções normativas da Receita 247 e 404 porquanto compromete a eficiência do sistema de não cumulatividade da contribuição do PIS e da Cofins, tal como definida nas leis 10.637/02 e 10.833/03.

Acrescentando ainda a autora que;

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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.

Observando melhor os votos e decisões proferidas nota-se que a autora não está sozinha em suas reflexões, o julgador Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser
Documento: 64895352 - VOTO VISTA -
Site certificado Página 10 de 16 Superior
Tribunal de Justiça vendido que
determinarão a dimensão temporal dentro
da qual reconhecer os bens e serviços
utilizados como respectivos insumos.

[...] Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte. Por isso,

entendo que as regras contidas no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 e no § 5º do art. 66 da IN 247/2002 restringem a amplitude que emana dos incisos II, do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e com elas conflitam.

[...]. O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido. (Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6)

Nas cessões da mesma corte encontramos os mesmos parâmetros em ambas as turmas da Primeira Seção da mesma corte, conforme abaixo;

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009. 1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no



REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.281.990/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 08/08/2014 - destaque meu).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma Documento: 64895352 - VOTO VISTA - Site certificado Página 12 de 1suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, § 5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, § 4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou

indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo.

Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. 7. Recurso especial provido. (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015 - destaques meus).

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

I. 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 ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e II. 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.

No caso Anhambi Alimentos Ltda, os julgadores deixaram claro que na verdade não eram totalmente a favor do princípio da essencialidade e que todos concordavam que deveriam ser colocados os conceitos de



insumos tanto do regulamento do imposto de renda quanto do regulamento do IPI, vejamos abaixo ultimo andamento do processo, no qual o tribunal não reconhece o recurso da empresa para caracterização do princípio da essencialidade para creditamento;

RE no RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

RECORRENTE : ANHAMBI ALIMENTOS LTDA

ADVOGADOS : FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E OUTRO(S) – DF020720

EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548
FELIPE CORDEIRO - PR047266

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000 INTERES. :

ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570

MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961

ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766

ADVOGADA : VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917

SOC. de ADV. : MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA REFLEXA. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO NÃO ADMITIDO.

DECISÃO

Trata-se de recurso extraordinário, interposto por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão da Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, assim ementado (fls. 1006-1007):

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 SEQUINTE 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 Documento: 93271752 - Despacho / Decisão - Site certificado - DJe: 21/03/2019 Página 1 de 3 Superior Tribunal de Justiça 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 reativos 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.

Nas razões do recurso extraordinário (fls. 528-598), sustenta a parte recorrente que há repercussão geral



na questão tratada e que o acórdão impugnado viola o art. 195, § 12, da Constituição Federal.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1238-1257.

É o relatório. Este recurso extraordinário não comporta admissão.

No tocante à alegada violação ao art. 195, § 12, da Constituição Federal, verifica-se que eventual ofensa ao texto Constitucional, se existente, seria meramente reflexa, demandando o tema, pois, análise da legislação infraconstitucional (Código Tributário Nacional, Lei n. 10.637/2002, Lei n. 10.833/2003 e Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004, ambas da Secretaria da Receita Federal), o que, consoante é cediço, é inviável em sede de apelo extremo.

Desse modo, o recurso extraordinário não deve ser admitido, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

(...) II - O entendimento adotado na decisão agravada reproduz a jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal. O exame da alegada ofensa ao art. 5º, LVII, da Lei Maior, observada a estreita moldura com que devolvida a matéria à apreciação desta Suprema Corte, dependeria de prévia análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, bem como do revolvimento do quadro fático delineado na origem, o que refoge à competência jurisdicional extraordinária prevista no art. 102 da Magna Carta.

(...) IV - Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1122497 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Documento: 93271752 -

Despacho / Decisão - Site certificado - DJe: 21/03/2019 Página 2 de 3 Superior Tribunal de Justiça Segunda Turma, julgado em 30/11/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-262 DIVULG 05-12-2018 PUBLIC 06-12-2018)

Ante o exposto, nos termos do art. 1.030, V, do Código de Processo Civil, não admito o recurso extraordinário.

Publique-se.

Intimem-se.

Brasília, 13 de março de 2019.

Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
Vice-Presidente

Estabelecer o que é mais ou menos essencial não é uma tarefa muito fácil, porém é possível determinar um critério

consubstanciado num mínimo de produtos, mercadorias e serviços que atendam o princípio da dignidade humana.

Dessa perspectiva, evidencia-se a relação existente entre a essencialidade e o mínimo existencial, na medida em que os produtos, mercadorias e serviços essenciais são aqueles indispensáveis à vida.

Portanto, a noção daquilo que é essencial insere-se na ideia de mínimo existencial e, por conseguinte, no contexto da dignidade humana, na medida em que tal princípio abarca o direito de todos a um padrão de vida que assegure sua saúde, alimentação, trabalho, dentre outros direitos.

Contudo, não deve ser olvidado que o conceito daquilo que é essencial é mutável na dimensão do tempo e do espaço, em face da cultura, dos hábitos da sociedade, dos avanços tecnológicos. De modo que aquilo que hoje não é essencial à vida humana, poderá sê-lo amanhã.

Sendo assim o entendimento é que seja realizado um mapeamento dos processos para melhor entendimento da atividade.

Julgados do CARF

É notório o crescente fortalecimento da tese que a essencialidade e relevância justificam



a apropriação do crédito em face das lacunas da legislação e atuação restritiva da Receita Federal, vindo ao encontro da corrente de pensamento que essa conduta tem que adotar a forma estabelecida na apuração do IRPJ e CSLL e não pela visão restritiva da apuração restritiva do IPI.

Corroborando com esse entendimento, aprofundamos em alguns julgados os quais esclareceram alguns pontos controversos, o que não resolve a questão das fiscalizações restritivas, mas proporciona ao contribuinte a possibilidade de reverter a glosa do crédito discutindo administrativamente até o CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Adiante passaremos a estudar as soluções de controvérsias inicialmente por uma decisão de importante repercussão e em seguida por tipo de produto e seu papel no processo produtivo, pois então vejamos.

Quanto aos insumos a PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu em 26/09/2018 a nota explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, que afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, acolhendo a decisão do STJ:

Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR,[1] submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do nCP C, no qual o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou 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 Lei nº 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.”

Apesar de terem demorado 15 anos, de 2003 à 2018, esse julgado foi de grande relevância para a segurança da aplicação do critério da essencialidade e relevância na apropriação dos créditos do PIS e COFINS, mitigando a possibilidade de glosa de créditos.

Anteriormente à essa decisão percebia-se que diversas decisões com menor repercussão já vinham sendo julgadas com a premissa de se fortalecer o critério da essencialidade, vejamos alguns deles.

Os créditos de insumos agrícolas que em sua natureza são adubos, inseticidas, herbicidas, combustível e materiais de manutenção utilizados nas máquinas agrícolas e caminhões que executam a atividade de plantio e tratos culturais da cana de açúcar, encontrava uma posição de que, como o canavial é uma cultura, onde há



rebrotar anualmente, então deveria ser tratada contabilmente com exaustão, e não havendo previsão legal para crédito de exaustão então não haveria direito a nenhum crédito.

Antes de iniciarmos falando diretamente das decisões do CARF, precisamos entender primeiro o que é o CARF, para que serve e por quais entidades é formado.

O CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, teve sua criação através da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, porém hoje é organizado e regido pela Portaria MF 343, de julho de 2015, se trata de um órgão paritário, ou seja, composto por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, vinculado ao Ministério da Fazenda.

Apesar de ter sua criação efetiva em 2009, suas origens passam em meados no ano de 1924, tendo como fundador original o Presidente Arthur Bernardes com a criação do Conselho de Contribuinte, o qual tinha finalidade específica de julgar recursos que tinham como fundamento o imposto de renda.

Deste período em diante o governo buscou inovar criando mais órgãos julgadores para avaliação de recursos com fulcro em outros tributos.

Somente em 1968 que o Conselho de Contribuintes teve como subordinada à também recém-criada Receita Federal do Brasil, que veio assim prejudicar autonomia e a reputação imparcial dos conselheiros.

A partir daí outros conselhos também foram criados tendo como trajetória a criação em 1979 da Câmara Superior de Recursos Fiscais o qual depois de mais oito câmaras criadas, chegou-se em 2009 com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com 216 componentes, os quais foram reduzidos hoje para 130 devido a uma reestruturação com a Portaria MF 343 de julho de 2015.

O CARF é a última esfera a nível administrativo ao qual o contribuinte possa recorrer, os Conselheiros precisam julgar os recursos com neutralidade e imparcialidade. De acordo com as informações do último relatório de Gestão disponibilizado no site oficial do CARF no último ano de levantamento, 2017, foram julgados 13.937 recursos em número de grandezas seria em torno de R\$ 323 milhões no qual 84,4% das decisões foram a favor do contribuinte.

No contexto deste estudo o papel do CARF é essencial para que não seja aplicada uma injustiça ao contribuinte, como é o que está ocorrendo no caso da divergência de



entendimento dos auditores da Receita Federal do Brasil quanto ao que se pode ou não ser considerado como insumo para fins de creditamento do PIS e COFINS.

Vejamos que em 2018 a Receita Federal do Brasil publicou no sentido de impor o Parecer COSIT n 5, estabelecendo neste o que se poderia considerar com insumo, sendo;

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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.

Parecer este que trouxe uma discussão muito bem fundamentada pelos tributaristas quanto ao princípio da essencialidade e relevância, e que estão em sua maior parte obtendo apoio dos Conselheiros do CARF, notados quando estes dão decisão favorável ao Contribuinte para permanecer o Crédito questionado, assim como podemos identificar nos últimos julgados, que foi o caso da Cooperativa Central Oeste Catarinense;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10925.000365/2009-11

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-005.527 – 3ª Turma

Sessão de 16 de agosto de 2017

Matéria PIS. INSUMO.

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS. CONCEITO DE INSUMO

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos:

a) os materiais de segurança ou proteção individual, tais como: avental, bota, botina, capacete,



creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas;

b) materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS e da Cofins.

Recurso Especial do Procurador negado.

Recurso Especial do Contribuinte provido em parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, no mérito do recurso fazendário, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, apenas para permitir o crédito sobre as aquisições dos seguintes materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento também para o item relacionado à conservação e limpeza.

Rodrigo da Costa Pôssas –Presidente em Exercício
Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Erika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata de Recursos Especiais de Divergência interpostos tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional –PFN e pela Contribuinte contra o Acórdão nº 3803–02.190, de 07/11/2011, proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS. Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumo, de forma direta ou indireta, na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Os insumos devem ser adquiridos de pessoas jurídicas contribuintes da contribuição social, não alcançando, DF CARF MF Fl. 1300 Processo nº 10925.000365/2009–11 Acórdão n.º 9303–005.527 CSRF–T3 Fl. 1.300 3 portanto, as aquisições de pessoas jurídicas optantes pelo Simples, e comprovados com documentação hábil e idônea **CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.**

O crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução dos débitos apurados na sistemática da não cumulatividade aplicável na apuração das contribuições sociais, não sendo passível de utilização em procedimentos de compensação ou ressarcimento.

Irresignada, a PFN se insurgiu contra o entendimento esposado no acórdão recorrido que reconheceu créditos quanto aos seguintes itens:

1. Material de embalagens e etiquetas (caixas de papelão e etiquetas de uso interno);
2. Peças de reposição e serviços gerais;
3. Material de segurança (avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, botas sete léguas);
4. Despesas com frete entre filiais; e
5. Fretes e armazenagem. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 203–12.452 (item 3) e 2201–00.081 (item 4) e 3802–00.467 (item 5).

O exame e o reexame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 1117/1118 e 1168/1174.

E as contrarrazões, às fls. 1179/1191.

A contribuinte também apresentou recurso especial de divergência, por meio do qual insurgiu-se contra o alcance do conceito de insumo, adotado no acórdão recorrido, para o efeito de creditamento do PIS/Cofins na não cumulatividade, do qual resultou a glosa dos créditos originários dos seguintes itens:



- a) materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC;
- b) manutenção predial: argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil;
- c) conservação e limpeza: ajardinamento e limpeza e conserto de bens móveis;
- d) Fretes: transporte de documentos e de insumos entre filiais.

Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 3202-00.226 e 3402-002.173.

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 1273/1276.

Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 1278/1297).

É o Relatório

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos os recursos especiais devem ser conhecidos.

Do recurso especial interposto pela PFN, remanesce apreciar apenas a admissão do crédito de PIS sobre as aquisições do material de segurança ou proteção individual.

Referimo-nos aos seguintes itens: avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas. Com efeito, enquanto o acórdão paradigma adotou a tese mais restritiva para o conceito de insumos, de forma a guardar correspondência com o obtido na legislação do IPI, DF CARF MF Fl. 1301 4 o acórdão recorrido consubstanciou entendimento mais amplo, de sorte a incluir, no mesmo conceito, os produtos e serviços necessários ao processo produtivo da contribuinte. Embora conhecido, entendemos não assistir razão à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Depois de longos debates, passamos a adotar o entendimento majoritário que, justo, encontra-se encartado no acórdão recorrido. Como os motivos do nosso convencimento coincidem, na totalidade, com o que exposto no voto proferido pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, nos autos do processo administrativo n.º 11065.101271/2006-47 (Acórdão 3ª Turma/CSRF nº 9303-1.035, sessão de 23/10/2010), passamos a adotá-las, também aqui, como razão de decidir. Ei-las: A questão que se apresenta a debate diz respeito possibilidade ou não de se apropriar como crédito de PIS/Pasep dos

valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002. A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos.

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo: Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida. Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637. Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ai incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem. Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a DF CARF MF Fl. 1302 Processo nº 10925.000365/2009-11 Acórdão n.º 9303-005.527 CSRF-T3 Fl. 1.301 5 apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento



de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Vejamos o dispositivo citado: [...]As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo. Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima. Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional. (grifamos) Passemos ao caso concreto.

Antes, porém, cabe ressaltar que a contribuinte é uma cooperativa cuja atividade é a industrialização e comercialização de proteína animal (aves, suínos etc.), lácteos, massas etc. Como se submete à apuração não cumulativa do PIS/Cofins, aproveitou créditos que restaram glosados pela fiscalização. Mantida a decisão pela DRJ, a Câmara baixa, após a realização de diligência, promoveu a reversão de algumas glosas, daí o recurso especial.

Os gastos cujo creditamento a Recorrente pretende reverter decorrem da aquisição de material de segurança ou proteção individual: avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas. Todavia, sendo inequivocamente necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo da contribuinte, que produz, entre outros produtos, proteína animal, atividade submetida a rigoroso controle sanitário, acompanhamos o entendimento adotado no acórdão recorrido, no sentido de que tais itens se incluem no conceito de insumos, para o efeito de creditamento do PIS/Cofins. DF CARF MF Fl. 1303 6 Esta mesma Turma também assim já se posicionou, inclusive recentemente: PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02. Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não

cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. (CSRF/3ª Turma, rel. Conselheira Relatora Nanci Gama Acórdão nº 930301.741, de 09/11/2011)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/03/2002 a 31/01/2005

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Inserem-se no conceito de insumos, para fins de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, os bens consumidos diretamente na prestação de serviços, nos termos dos art. 3º, inc. II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. No caso uniformes e materiais de segurança de uso obrigatório na prestação dos serviços, são bens que se consomem gradualmente com o tempo na prestação dos serviços executados pelo contribuinte. (CSRF/3ª Turma, rel. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.192, de 17/05/2017) O recurso especial interposto pela contribuinte já contesta o acórdão recorrido na parte que afastou o creditamento de PIS sobre a aquisição dos seguintes itens: a) materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC; b) manutenção predial: argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil; c) conservação e limpeza: ajardinamento e limpeza e conserto de bens móveis; d) Fretes: transporte de documentos e de insumos entre filiais. As mesmas razões que entendemos cabível o creditamento quanto ao material de segurança ou proteção individual anteriormente identificados também autorizam o crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições dos produtos relacionados no item "a", acima: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC. DF CARF MF Fl. 1304 Processo nº 10925.000365/2009-11 Acórdão n.º 9303-005.527 CSRF-T3 Fl. 1.302 7 No que se refere às peças e partes de reposição das máquinas



do parque fabril e ferramentas e utensílios de pequenos valor, sabe-se que a própria RFB já admite o creditamento, desde que, no primeiro caso, o seu emprego não aumente o tempo de vida útil das máquinas em mais de um ano (é o entendimento que passamos a adotar): Solução de Consulta Cosit nº 99004, de 16 de janeiro de 2017: ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS DE PEQUENO VALOR.

Os materiais de uso e consumo, ferramentas e utensílios de pequeno valor que se desgastam em função da ação exercida sobre o produto em fabricação permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria. Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS DE PEQUENO VALOR.

Os materiais de uso e consumo, ferramentas e utensílios de pequeno valor que se desgastam em função da ação exercida sobre o produto em fabricação permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria. Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b” e § 5º. Solução de Consulta Cosit nº 99013, de 19 de janeiro de 2017: DF CARF MF Fl. 1305 8 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE.

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria. Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria. Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b” e § 5º. No entanto, com relação aos produtos relacionados nos itens “b”, “c” e “d”, acima, entendemos que a sua aquisição não enseja o creditamento, uma vez que não necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo da contribuinte (no caso dos gastos relacionados no item “b”, não se sabe onde empregados).

Acresça-se o fato de que, no caso do transporte de documentos e de insumos entre filiais, a legislação somente autoriza o crédito sobre o frete realizado na operação de venda, não o que se deu entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, nego-lhe provimento.

E conheço do recurso especial interposto pela contribuinte e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, apenas para permitir o crédito sobre as



aquisições dos DF CARF MF Fl. 1306 Processo nº 10925.000365/2009-11 Acórdão n.º 9303-005.527 CSRF-T3 Fl. 1.303 9 seguintes materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza.

No caso acima, pode-se ver que o voto dos Conselheiros não são unânimes quanto a questão de conceituar e selecionar o que realmente faz parte do processo produtivo de uma empresa, porém não é a única decisão do CARF a ter esse tipo de comportamento, há mais algumas divergências de opiniões entre os Conselheiros, que é o caso do recurso abaixo;

Processo nº 19311.720352/2014-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-005.291 4 Câmara/1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria: PIS e COFINS
Recorrentes: NATURA INOVAÇÃO E TECNOLOGIA DE PRODUTOS LTDA FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012
PIS NÃO-CUMULATIVIDADE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INSUMOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativo estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. “Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativo é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e

que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. PIS EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens e materiais correlatos, constituem insumos as consultorias específicas em relação a tais atividades (empresas “Market Analytics”, “Alexandria”, “Mandalah”, “Instituto Harris”, “CO-R Estratégias”, “Millward”, “GAD”, “Mind”, “Teko”, “Cunalli e Moretti”, “Higher & Higher”, “Indigo”, “Edelman”, “Fundação Arthur Bernardes”, “Fundação Biominas” e “Biomimicry”); as assessorias específicas (contratos com a empresa “VAA”); e propaganda e marketing.

Por outro lado, não constituem insumos: locação de veículos; locação de toalhas; turismo; gestão e digitalização de documentos; massagem; conferência; advocacia; hotelaria; gestão predial e vigilância; programação e controle de solicitações de café

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19311.720352/2014-11 DF CARF MF Fl. 2512

Processo nº 19311.720352/2014-11
Acórdão n.º 3401-005.291 S3-C4T1 Fl. 2.513 2 para reuniões; “conhecimento” (sem especificação); serviços de backoffice, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; assistência médica; internet/comunicação; “inspeção” (sem especificação); e consultoria (em relação a determinadas empresas/atividades: “Integration”, “Inobi”, “O-Think”, “Altran” e “IX Consultoria e Representações LTDA”); produção/organização de eventos/produção de vídeo; impressão de revista; impressão de material institucional; palestra; organização de eventos; e tradução.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012
COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação



de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. “Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

COFINS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens e materiais correlatos, constituem insumos: as consultorias específicas em relação a tais atividades (empresas “Market Analytics”, “Alexandria”, “Mandalah”, “Instituto Harris”, “COR Estratégias”, “Millward”, “GAD”, “Mind”, “Teko”, “Cunalli e Moretti”, “Higher & Higher”, “Indigo”, “Edelman”, “Fundação Arthur Bernardes”, “Fundação Biominas” e “Biomimicry”); as assessorias específicas (contratos com a empresa “VAA”); e propaganda e marketing. Por outro lado, não constituem insumos: locação de veículos; locação de toalhas; turismo; gestão e digitalização de documentos; massagem; conferência; advocacia; hotelaria; gestão predial e vigilância; programação e controle de solicitações de café para reuniões; “conhecimento” (sem especificação); serviços de backoffice, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; assistência médica; internet/comunicação; “inspeção” (sem especificação); e consultoria (em relação a determinadas empresas/atividades: “Integration”, “Inobi”, “O-Think”, “Altran” e “IX Consultoria e Representações LTDA”); produção/organização de eventos/produção de DF CARF MF Fl. 2513 Processo nº 19311.720352/2014-11 Acórdão nº 3401-005.291 S3-C4T1 Fl. 2.514 3 vídeo; impressão de revista; impressão de material institucional; palestra; organização de eventos; e tradução.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 ART. 142 DO CTN. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O art. 142 do CTN define que compete “privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Efetuadas tais tarefas pela autoridade competente do fisco, e respeitada a ampla defesa, não há lugar para capitulação de nulidade, sendo possível cogitar apenas eventual improcedência do lançamento, diante de divergência manifestada por parte do autuado.

CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. AÇÃO JUDICIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. SÚMULA CARF 1.

Conforme Súmula CARF no 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, da seguinte forma:

- (a) por maioria de votos, para afastar a alegação de violação ao artigo 142 do CTN, vencido o relator (Cons. André Henrique Lemos), em março de 2018, com a presença dos Cons. Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Marcos Roberto da Silva e Renato Vieira de Ávila;
- (b) por unanimidade de votos, para afastar a alegação de alteração de critério jurídico na decisão de piso;
- (c) por unanimidade de votos, para manter as glosas sobre:
 - (c.1) locação de veículos;
 - (c.2) locação de toalhas;
 - (c.3) turismo;
 - (c.4) gestão e digitalização de documentos;
 - (c.5) massagem;
 - (c.6) conferência;
 - (c.7) advocacia;
 - (c.8) hotelaria;



- (c.9) gestão predial e vigilância;
- (c.10) programação e controle de solicitações de café para reuniões;
- (c.11) "conhecimento";
- (c.12) serviços de backoffice, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária;
- (c.13) assistência médica;
- (c.14) DF CARF MF Fl. 2514 Processo nº 19311.720352/2014-11 Acórdão n.º 3401-005.291 S3-C4T1 Fl. 2.515 4 internet/comunicação;
- (c.15) "inspeção"; e
- (c.16) consultoria em relação às empresas "Integration", "Inobi", "O-Think", "Altran", "IX Consultoria e Representações LTDA";
- (d) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre consultoria em relação às empresas "Market Analytics", "Alexandria", "Mandalah", "Instituto Harris", "CO-R Estratégias", "Millward", "GAD", "Mind", "Teko", "Cunalli e Moretti", "Higher & Higher", "Indigo", "Edelman", "Fundação Arthur Bernardes", "Fundação Biominas", e "Biomimicry"; e
- (e) por maioria de votos, para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos o relator (Cons. André Henrique Lemos) e os Cons. Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. No que se refere ao recurso de ofício, acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer a concomitância de objeto em relação à inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições, não conhecendo do recurso apresentado em relação à matéria, e destacando que, na execução do julgado, a unidade preparadora deve excluir das parcelas referentes ao ISS na base de cálculo a multa de ofício correspondente, em função de existir medida judicial vigente afastando tal inclusão ao tempo da autuação;
- (b) por unanimidade de votos, para manter as glosas sobre:
- (b.1) produção/organização de eventos/produção de vídeo;
- (b.2) impressão de revista;
- (b.3) impressão de material institucional;
- (b.4) palestra; e
- (b.5) organização de eventos;
- (c) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre: assessoria com relação aos contratos com a empresa "VAA"; (d) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre propaganda e marketing; e

(e) por maioria de votos, para manter as glosas sobre tradução, vencidos o relator (Cons. André Henrique Lemos) e o Cons Cássio Schappo. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Rosaldo Trevisan. (assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Presidente e Redator Designado (assinado digitalmente) André Henrique Lemos – Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Marcos Roberto da Silva (suplente), André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente)

Nota-se que a cada decisão proferida cada vez mais há referência do princípio da essencialidade, como sendo ponto crucial para que os julgadores entendam que os auditores precisam conhecer a operação a qual a empresa realiza e precisa estar dentro do processo do auditado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de se analisar as possibilidades de apropriação dos créditos de PIS e COFINS nas aquisições de mercadorias e contratações de serviços, visando solucionar controvérsias que aparecem na rotina de gestão destes tributos, o qual justifica-se este estudo, pelo expressivo valor de juros, multas e por eventuais créditos não apropriados aumentando indevidamente o custo das empresas, conclui-se que é possível ter segurança necessária acrescentando-se o



princípio da essencialidade e relevância pois é o que mais se aproxima do princípio da equidade.

Em outras palavras, mesmo existindo a atuação restritiva da Receita Federal do Brasil que se aproxima da sistemática de apuração de créditos do IPI, o contribuinte deve se guiar pelo princípio da essencialidade e relevância ao efetuar a apropriação de créditos do PIS e COFINS. Essa definição vem sendo cada vez mais reconhecida e utilizadas nas jurisprudências e doutrinas em casos análogos, assim houve um fortalecimento desta tese tendo até mesmo o reconhecimento da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que emitiu em 26/09/2018 a nota explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, convalidando o princípio da essencialidade e relevância, o que se aproxima da forma de apuração do IRPJ e CSLL.

Não é unânime os votos quanto a questão da aplicação do princípio da essencialidade e relevância pelos Conselheiros do CARF, uma parte entende que se deve julgar com o que está estabelecido em legislação específica limitando o conceito de insumos, e outra parte leva em conta que deve-se respeitar o princípio da essencialidade e

relevância, o qual entra em contraste com o custo de produção, positivado no artigo 302 da Constituição Federal do Brasil.

O assunto deveria ser pacificado pela Receita Federal do Brasil em todas as suas jurisdições e esferas, entretanto o que ocorre atualmente é que a dispêndio da localização do contribuinte e da unidade de fiscalização, o parecer pode ser favorável ou pode vir a ser contra a aplicação do critério da essencialidade e relevância, prejudicando o contribuinte.

O fenômeno da falta de pacificação do assunto, também é percebido na esfera judicial em todas as instancias, nem todo julgador entendi a necessidade da aplicação do critério da essencialidade e relevância quanto ao conceito de bens e serviços utilizados como insumos e aproveitamento destes créditos de PIS e COFINS.

Tais controvérsias tem ocasionado um aumento de custo para o contribuinte, ao passo que produz uma despesa desnecessária, sem contar com a morosidade e a necessidade da contratação de profissionais para dar as devidas tratativas jurídicas para regularização, além do mais deve-se levar em conta a obrigatoriedade do oferecimento de uma garantia que corresponda a quantia



discutida judicialmente, podendo ser estes através de bens, depósito em dinheiro ou contratação de um seguro garantia.

Por outro lado, outro fenômeno que pode vir a ocorrer é a não efetivação do crédito em período anterior a fiscalização, fazendo com que o contribuinte perca com a atualização monetária do valor do crédito do PIS e da COFINS, isso ocorre quando, sabendo das

controvérsias, o contribuinte se intimida e não apropria regularmente, postergando na linha do tempo a apropriação do crédito, distanciando do desembolso da compra do insumo com a data da apropriação do crédito, com isso há uma desvalorização econômica dentro da contabilidade do contribuinte devido a inflação.



REFERÊNCIAS

ARANHA, Paulo P. Alves, **Legislação agroindustrial canavieira**: Leis, decretos-leis, decretos e resoluções anotados, aspectos concretos, capitulações das infrações e penalidades, índice alfabético-remissivo. Jalovi, Bauru/SP. 1983.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **As Sociedades no novo Código Civil**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4255/as-sociedades-no-novo-codigo-civil>. Acesso em: 03 abr. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. 3 ed. atual e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRITO, Carlos Alberto de; NORAT, Markus Samuel Leite. **Sinopse de Direito Empresarial**. CI Edijur Vol.1, s/n. Leme, 2013.

CHAVES, Francisco Coutinho, **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada . 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CHO, Joel. **Direito Empresarial**: Sociedade em nome coletivo, comandita simples e sociedade cooperativa. Disponível em: <https://joelywcho.jusbrasil.com.br/artigos/149998630/direito-empresarial-sociedade-em-nome-coletivo-comandita-simples-e-sociedade-cooperativa>. Acesso em: 04 mai.2017.

GOES, Israel. **Direito empresarial: empresário, registro e sociedade empresária**. Disponível em: <https://israelmgoes.jusbrasil.com.br/artigos/339155536/direito-empresarial-empresario-registro-e-sociedade-empresaria>. Acesso em: 04 mai. 2017.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Vol. 2. São Paulo: MP Editora, 2013

ROQUE, Sebastião José. **Direito Societário**. Ícone Editora Vol.1, s/n. São Paulo, 1997.

SANTOS, Cleônimo dos. **Como calcular e recolher PIS/PASEP e COFINS**. 8.ed. São Paulo: IOB-thomson, 2012.

SANTOS, Cleônimo dos. **PIS/PASEP e COFINS**: cálculo, apuração e recolhimento. 3.ed. São Paulo: IOB-thomson, 2005.

WUNDERLICH, Alberto. **Manual da Sociedade Limitada**. Guaíba: Sob Medida, 2011.