



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

Processo nº 10675.901620/2012-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.049 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente ABC INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

INCONSTITUCIONALIDADE DE ATOS ADMINISTRATIVOS.
INCOMPETÊNCIA

O CARF não têm competência para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade de despacho decisório ou instrução normativa emitido pela Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DIREITO AO CRÉDITO. FALTA DE COMPROVAÇÃO

Não devem ser admitidos os créditos, cuja comprovação não foi apresentada pelo contribuinte.

DIREITO AO CRÉDITO. UNIFORMES E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO

Uniformes e equipamentos de segurança permitem que os empregados operem as máquinas e manuseiem os insumos, garantindo a qualidade e integridade do produto final, notadamente de produtos de origem alimentícia. Assim, devem ser considerados como insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03) e, por conseguinte, admitidos os créditos correspondentes.

DIREITO AO CRÉDITO. SERVIÇOS DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO.

Serviços de carregamento e descarregamento compõem o custo de aquisição das correspondentes matérias-primas e, desta forma, devem ser considerados como insumos, para fins de cálculo de créditos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento às preliminares e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, admitindo os créditos do COFINS tão somente sobre os itens "III - e) Uniformes e equipamentos de proteção", excluídos os créditos calculados sobre as compras de extintores de incêndio, e "III - g) Serviços prestados por pessoa jurídica", excluídas as despesas com manutenção. Vencida a Conselheira Maria Eduarda, que votou por dar provimento também aos créditos de COFINS sobre combustíveis para máquinas e tratores e para extintores de incêndios.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Henrique Mauri, Semiramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"A interessada transmitiu diversas DCOMP's, visando compensar os débitos nelas declarados, com crédito oriundo de Cofins não cumulativa – exportação, referente ao 2º trimestre de 2008, no valor de R\$ 1.433.204,84.

Consta do Despacho Decisório Eletrônico proferido pela DRF/UberlândiaMG que, relativamente ao 2º trimestre de 2008:

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 38488.06982.190608.1.3.090000; 41410.53283.250708.1.7.092016; 17426.29415.310708.1.3.091243.

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 00274.72768.280708.1.1.094334.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/11/2002: Principal R\$ 78.936,33; Multa R\$ 15.787,26 e Juros R\$ 34.520,40.

Na Informação Fiscal juntada ao processo está detalhada a motivação e a base legal (Lei 10.833/2003, art. 3º, e IN RFB 404/2004) que levaram ao reconhecimento de direito creditório no importe de R\$ 1.354.267,84 e glosa de crédito no valor de R\$ 78.936,33.

Inconformada a contribuinte apresentou manifestação, alegando que:

(...) A lei não pode ser fonte de privilégios, nem tampouco de perseguições, mas sobretudo, instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado na CF. art.150. Vedação ao Confisco (...)

Princípio da legalidade. Não cabe a norma infralegal definir o que é insumo nem tampouco ao ente fiscalizador.(...)

(...) O conceito de insumos na ciência econômica engloba desde os custos de produção, aí inclusas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens, a mão-de-obra empregada e os encargos de depreciação, bem como, as despesas necessárias à colocação da produção no mercado (despesas com vendas) e a sua administração (despesas administrativas), englobando, assim, os bens e serviços de uso e consumo.(...)

(...) enquadram-se como insumos para fins do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para o regime não cumulativo do PIS e COFINS, os custos de produção, aí inclusas as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e térmica, a mão-de-obra empregada, os encargos de depreciação e de manutenção, visto estabelecer a

legislação que dão direito de crédito os insumos utilizados na prestação dos serviços, ou produção ou fabricação dos bens destinados a venda.

Insumos são os custos destes serviços prestados ou dos bens produzidos ou fabricados, pois devem compor o custo "todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos com relação a cada produto" (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIEP/CAFI).(...)

Aponta decisões do CARF sobre o tema.

(...) a presente autuação não merece prosperar, em virtude da arbitrariedade estampada na lavratura do referido auto de infração, visto que limitou substancialmente o conceitos de insumo, sem fundamentação.

(...)

A Lei nº 10.637/02, art. 3º, estabelece claramente que a Impugnante pode creditar-se da PIS sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação dos serviços, estabelecendo apenas duas condições: que sejam adquiridos no mês (§ 1º, I) e de pessoas jurídicas domiciliadas no País (§ 3º, I).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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.

Ainda que não esteja expressamente contido no inciso II do art. 3º, de forma exemplificativa, combustíveis e lubrificantes aplicados no processo produtivo ou na prestação de serviços são insumos. Daí a determinação contida no diploma legal, para não restar dúvida: todos os insumos dão direito de crédito, inclusive estes.

Estabelece ainda, a Lei 10.833/03 que não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga à pessoa física (art. 3º, § 2º).

Como podemos observar o que não dá direito a crédito não é a mão-de-obra em si, mas apenas quando paga à pessoa física, ou seja, as aquisições de bens e serviços de pessoas físicas não geram direito de crédito (art. 3º, § 2º). Ou ainda, com o mesmo resultado, somente gera direito de crédito as aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, § 3º). Assim sendo, a mão-de-obra vinculada ao processo industrial, paga à pessoa jurídica domiciliada no País gera direito de crédito, visto que não foi vedado por lei, quando contido numa das hipóteses dos incisos do caput do artigo 3º, no caso, insumo.

O disposto acima consta igualmente da Lei 10.637/02, portanto, aplicável também ao COFINS.(...)

A Lei não estabeleceu qualquer outro critério ou condição, não cabendo ao duto fiscal utilizar-se de analogia ou elucubrações para glosar crédito lícitamente aproveitado pela Impugnante.(...)

Não resta dúvida que a própria mão-de-obra na condição de insumo, no caso um dos maiores custos da Impugnante, quando adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País gera direito de crédito de PIS e COFINS. O mesmo se aplica aos benefícios, visto que a lei não vedou o crédito sobre os gastos com convênios

médicos e odontológicos e com PAT Programa de Alimentação do Trabalhador, quando adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.(...)

A própria legislação (Lei nº 11.898/2009), embora não tenha incluído o dispositivo legal no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que trata dos insumos, reconheceu o direito de crédito sobre os gastos com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos pelas empresas de limpeza, conservação e manutenção, in verbis:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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)

(...)

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)

Ainda que tais créditos não estivessem inclusos no conceito de insumo do inciso II, segundo o princípio da isonomia, o direito de crédito teria que ser estendido para os demais contribuintes do PIS e COFINS. De fato, o disposto no inciso X, acima, apenas fortalece o direito de crédito já contido no inciso II, referente a vale-transporte, vale refeição ou vale-alimentação e fardamento ou uniforme, visto tratar de norma meramente interpretativa.

Para a atividade industrial, no caso, industrialização de soja e derivados, o termo insumo alcança os custos de produção dos produtos fabricados, desde que adquiridos de pessoas jurídicas, domiciliadas no país, especialmente: a) a mão-de-obra terceirizada e benefícios a empregados; b) os materiais aplicados (diretos e indiretos); c) os gastos com manutenção de máquinas, equipamento, software e hardware (automação industrial), veículos e obras do parque fabril, incluídas as partes, peças, acessórios, serviços e seguros; d) os gastos com transportes e movimentação de carga (matéria-prima, produtos intermediários e embalagens); e) os gastos com telecomunicações do parque fabril e com compra da matériaprima; f) os gastos com viagens dos funcionários da área industrial entre os dois parques fabris da Impugnante; g) equipamentos de segurança, inclusive uniformes; h) os gastos com treinamento do pessoal da área de produção.

Desta forma, incluem-se no conceito de insumo os gastos com convênio médico, odontológico e fornecimento de refeições para os funcionários ligados ao processo fabril (Unimed, Medilar, convênio odontológico, PAT).

Discorre ainda sobre o aproveitamento de créditos relativos materiais aplicados em obras; ferramentas, peças e acessórios; combustíveis e lubrificantes; uniformes e equipamentos de proteção; material de expediente; serviços prestados PJ; automação industrial (manutenção de equipamentos de informática, serviços de

processamento de dados, serviços de consultoria de informática); jurídico, auditoria e consultoria; serviços de transportes (transporte de pessoal e gastos com correios malotes); serviços de telecomunicações; água e esgoto; feiras e eventos; lanches e refeições; serviços regulares (vigilância e limpeza de imóveis mão-de-obra temporária, cópias e autenticações e outros serviços de terceiros); serviços de manutenção (manutenção e reparos em bens imóveis, em veículos, em máquinas e equipamentos e diversos); comissão sobre aquisição de matériaprima; seguros de veículos; treinamento (gastos com alimentação em treinamento, hospedagem e diárias); custos com viagens; outros custos.

Solicita diligência ante a impossibilidade de juntada de todos os documentos fiscais, em razão do volume, que comprovam os custos incorridos, indicando quesitos para elucidação.

Esse é o relatório."

A DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a manifestação de inconformidade e o Acórdão nº 09-43.054:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

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

COFINS NÃO CUMULATIVA EXPORTAÇÃO

*Os créditos passíveis de aproveitamento são aqueles utilizados
nos termos da legislação pertinente.*

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Inconformado, em 01/04/13, interpôs recurso voluntário, em que, basicamente, repisa os argumentos contidos na manifestação de inconformidade.

Em 24/01/14, peticionou, requerendo desistência parcial do recurso voluntário, para fruição de benefícios da Lei nº 12.865/13. Efetuou recolhimentos, cujos DARF foram carreados aos autos. Houve Despacho do CARF, reconhecendo a desistência e determinando o envio à DRF de origem, para cobrança da parcela objeto da desistência, e, em seguida, o retorno ao CARF, para prosseguimento do processo. A documentação encontra-se nas fls. 392 a 412.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

DO DESPACHO DECISÓRIO

Por meio de Despacho Decisório (fl.6), instruído por "Informação Fiscal" (fls. 8 a 30), foi parcialmente indeferido o Pedido de Ressarcimento (PER) nº 00274.72768.280708.1.1.09-4334, relativo a créditos de COFINS do 2º trimestre de 2008, vinculados à produção de mercadorias para exportação.

A fiscalização glosou créditos derivados de compras de bens e custos e despesas que entendeu não se enquadrarem no conceito de insumos - Lei nº 10.833/03 e IN SRF nº 404/2004.

Por conseguinte, os Pedidos de Compensação (DCOMP) nº 38488.06982.190608.1.3.090000, 41410.53283.250708.1.7.092016 e 17426.29415.310708.1.3.091243, vinculados àquele PER, foram parcialmente homologados. Foram cobrados os débitos considerados como não liquidados - principal, de R\$ 78.936,33, multa de mora de 20%, de R\$ 15.787,26, e juros Selic, de R\$ 34.520,40.

DOS ARGUMENTOS DE DEFESA

No litígio, discute-se a abrangência do vocábulo "insumos", inserido nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.833/03 (COFINS) e 10.637/02 (PIS) e no § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/04, dos quais a fiscalização extraiu o conceito que fundamentou as glosas:

Leis nº 10.833/03 e 10.637/02

"Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(. . .)

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)"

(. . .)"

IN SRF nº 404/04

"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:

(. . .)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(. . .)"

Na manifestação de inconformidade, julgada improcedente pela DRJ - JF (MG), o contribuinte iniciou consignando que a manutenção da glosa dilapidaria seu patrimônio, o que feriria o princípio constitucional que veda a utilização de tributo como forma de confisco. Continuou, invocando o princípio constitucional da legalidade, a fim de afastar interpretações restritivas do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Então, discorreu sobre o conceito de insumos, que, a seu ver, *"depende da essencialidade dos serviços ou bens aplicados direta ou indiretamente, no processo produtivo, daí sua adequação ao conceito de custo de produção"*, o qual alcançaria, *"especialmente, a mão-de-obra empregada, os materiais aplicados (diretos e indiretos) e a manutenção e depreciação de todo o parque fabril"*. Robusteceu seu posicionamento com diversas decisões administrativas e carreou algumas notas fiscais.

No recurso voluntário, repisou seu entendimento acerca da abrangência do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e mais uma vez colacionou decisões administrativas. Por fim, reiterou o conteúdo da manifestação de inconformidade.

As glosas abrangeram as seguintes contas contábeis ("Informação Fiscal" - fl. 12):

Processo nº 10675.901620/2012-21
Acórdão n.º 3301-004.049

S3-C3T1
Fl. 421

BC - CRÉDITOS GLOSADOS	04/2008	05/2008	06/2008
Total Materiais Indiretos - TR	181.905,60	340.821,43	336.273,37
0091311001 Material aplicado em obras - TR	6.702,74	3.124,94	19.865,79
0091313001 Ferrami/Peças/Assessórios p/Máq.e Equip.TR	32.010,99	105.457,95	88.135,70
0091313003 Peças para Veículos - TR	8.423,82	14.631,72	7.853,80
0091314001 Comb. Lubrif.p/ Veículos - TR	89.047,41	125.757,02	51.007,28
0091314002 Comb. Lubrif. p/ Tratores - TR	-	423,00	-
0091314004 Comb. Lubrif p/ Máquinas - TR	5.159,00	40.055,50	86.027,29
0091315001 Uniforme - TR	863,49	3.144,19	3.474,72
0091315002 Equip. de Segurança - TR	4.036,75	1.928,94	26.340,22
0091316001 Material de Escritório - TR	9.921,75	13.967,84	15.293,67
0091316002 Material de Limpeza e higiene - TR	3.093,01	555,83	1.631,80
0091316003 Material Utensílios Copa e Cozinha - TR	1.519,23	1.013,17	2.862,87
0091316004 Livros / Revistas e Jornais - TR	-	174,83	-
0091316006 Material / Suprimentos de Informática - TR	3.496,41	2.681,80	7.182,92
0091316007 Material de Consumo - TR	17.631,00	27.904,70	26.597,31
Convênio Médicos e Odontológicos - TR	54.549,74	54.190,47	55.081,44
0091213001 Convênio Médicos e Odontológicos - TR	54.549,74	54.190,47	55.081,44
PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador	40.104,99	40.468,73	36.603,01
0091213003 PAT - TR	40.104,99	40.468,73	36.603,01
Total Serviços Terceirizados PJ	32.488,45	23.241,81	55.139,55
0091411001 Serviços Terceirizados Pessoa Jurídica - TR	32.488,45	23.241,81	55.139,55
0091411081 Serviços Terceirizados-Descarga Soja TR	-	-	-
0091411083 Comissão s/Soja - TR	-	-	-
Total Serviços Manutenção/Reparos	212.547,55	180.747,35	174.039,20
0091411002 Manut.Equipos de Informática/Hardware-TR	2.004,00	2.067,00	3.209,70
0091411003 Serviços de Processamento de Dados - TR	640,00	670,00	-
0091411004 Serviços de Consultoria Informática-CTO	-	-	1.946,00
0091411029 Manut/Reparos em Bens Imóveis - TR	645,00	150,00	390,00
0091411030 Manut/Reparos em Veículos - TR	5.668,09	3.686,66	5.654,59
0091411033 Manut/Reparos em Máq. e Equipamentos - TR	17.140,26	13.426,85	15.835,38
0091411034 Manut/Reparos Diversos - TR	186.450,20	160.746,84	147.002,53
Total Gastos Auditoria, Consult. Jurídica	4.644,38	898,00	1.996,00
0091411005 Serviços Jurídicos - TR	949,50	400,00	-
0091411006 Serviços de Auditorias e Consultorias - TR	3.694,88	498,00	1.996,00
Total Gastos c/Serviços Regulares	314.400,12	730.189,84	1.032.854,02
0091411026 Vigilância e Limpeza de Imóveis - TR	26.884,03	68.697,31	88.596,50
0091411028 Mão de Obra Temporária - TR	114.432,87	327.455,29	472.677,04
0091411040 Cópias e Autenticações - TR	8.664,19	2.823,90	2.513,21
0091411999 Outros serviços de Terceiros - TR	164.419,03	331.213,34	469.067,27
Total Gastos c/Treinamentos	781,59	834,05	163,80
0091413003 Gastos com Alimentação em Treinamento- TR	264,20	-	-
0091413004 Hospedagem em Treinamento - TR	517,39	834,05	-
0091413005 Diárias / Estadas em Treinamento - TR	-	-	163,80
Total Gastos c/Viagens a Serviço	27.949,20	68.295,20	75.002,23
0091415001 Gastos Alimentação em Viagens a Serviço-TR	1.802,74	3.998,14	2.352,64
0091415002 Diárias / Estadas em Viagens a Serviço-TR	1.954,06	338,00	65,00
0091415003 Passagens Terrestres em Viagens a Serviço-TR	-	125,81	456,02
0091415004 Passagens Aéreas em Viagens a Serviço-TR	822,82	12.790,91	1.343,16
0091415005 Hospedagem em Viagens a Serviço - TR	19.375,35	7.576,81	17.493,98
0091415999 Outros Gastos em Viagens a Serviços - TR	3994,23	43465,53	3291,43
Total Gastos c/Transportes	1.434,50	5.533,92	1.667,90
0091411007 Transporte de Pessoal - TR	742,30	3.971,92	-
0091411008 Correios, Malotes - Documentos - TR	692,20	1.562,00	1.667,90
Total Gastos c/Telecomunicações	23.313,02	33.014,78	70.749,05
0091411011 Telefonia Fixa - TR	14.512,87	20.361,28	43.652,69
0091411012 Telefonia Móvel - TR	1.769,83	5.765,38	17.480,51
0091411013 Dados Eletrônicos - TR	7.030,32	6.888,12	9.615,85
Total Água e Esgoto - TR	1.239,14	523,14	955,20
0091411016 Água e Esgoto - TR	1.239,14	523,14	955,20
Total Gastos c/Alimentação	12.109,06	5.281,85	2.817,50
0091411025 Lanches e Refeições - TR	12.109,06	5.281,85	2.817,50
Total Gastos c/Publicidade	6.843,00	-	-
0091411020 Publicidade Mercadológica - TR	6.843,00	-	-
Total Gastos c/Eventos, confraternizações	121,40	198,80	265,75
0091411021 Feiras e Eventos - TR	121,40	198,80	265,75
Total Outros Gastos - TR	86.700,07	6.351,58	17.388,97
0091411022 Brindes - TR	300,00	-	-
0091521999 Outros Gastos - TR	86.700,07	6.351,58	17.388,97
TOTAL BC - CRÉDITOS GLOSADOS	1.001.281,81	1.490.590,95	1.810.996,99
Percentual de exportação	14,33%	10,69%	40,63%
BC dos créditos vinculados à exportação - Glosados	143.483,68	159.344,17	735.808,08
Créditos PIS a serem glosados	2.367,48	2.629,18	12.140,83
Créditos COFINS a serem glosados	10.904,76	12.110,16	55.921,41

DA ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DA RECORRENTE

I - Atividades industriais

Na manifestação de inconformidade, a recorrente assim descreveu sua atividade principal (fls. 33 e 34):

"(. . .)

A Manifestante tem por objeto social, dentre outros, a industrialização e comércio de soja e seus derivados, como óleo, farelo, margarinas, gorduras hidrogenadas, rações animais, e de produtos alimentícios em geral.

Para alcançar seus objetivos sociais, compra e armazena soja, sua principal matéria prima, em várias localidades do território nacional e mantém dois parques industriais, um localizado na sua sede social e outro na cidade de Porto Franco, Estado do Maranhão.

(. . .)"

II - Preliminares

A recorrente iniciou, questionando a constitucionalidade das implicações fiscais decorrentes do despacho decisório e a legalidade da IN SRF nº 404/04.

A manutenção da decisão administrativa dilapidaria seu patrimônio e, por conseguinte, teria efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal. Por outro lado, a restrição ao conceito de insumo estabelecida por uma norma infralegal feriria o princípio constitucional da legalidade.

A Súmula CARF nº 2 dispõe que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." Neste mesmo sentido, prevê o art. 62 da Portaria MF nº 343/15 (RICARF) que "Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

Resta claro que as discussões propostas pela recorrente não se encontram no escopo deste colegiado, pelo que nego provimento aos citados argumentos.

III - Créditos Glosados

A recorrente ofereceu argumentos para sustentar a inclusão na base de cálculo de todos os créditos glosados.

Dividiu-os em itens, indicando, em cada um, o título e o número da conta contábil cujos valores foram glosados. E informou as naturezas dos valores.

Analisarei cada um deles, à luz do conceito de insumos que extraí da interpretação das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, doutrina e decisões administrativas e judiciais

e que incluí no Acórdão nº 3301-002.966, de 17/05/2016. Abaixo, transcrevo tão somente minha conclusão:

"Em suma, repisando as palavras do Conselheiro Rodrigo C. Miranda e trecho da citada decisão do STJ, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, considero como insumo '(. . .) *todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo (. . .)*' 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.*"

III - a) Benefícios - planos de saúde e PAT

Foram calculados créditos sobre custos com planos de saúde e Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), em benefício de empregados ligados ao processo fabril.

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091213001 Convênios Médicos e Odontológicos - TR	Benefícios	Custos com Pessoal
0091213003 PAT – TR	Benefícios	Custos com Pessoal

Alega que são partes integrantes do custo com mão-de-obra, que é insumo. Ademais, aduz que devem ser aceitos, pela aplicação do princípio da isonomia, já que são admitidos para empresas limpeza, conservação e manutenção (inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

O inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 veda, expressamente, o valor da mão-de-obra paga a pessoa física. E, como bem disse a recorrente, os custos com plano de saúde e PAT integram o custo com a mão-de-obra, pelo que igualmente não podem ser admitidos.

Também não a socorre o segundo argumento. Em se tratando de crédito fiscal, a interpretação deve ser restrita. Assim, não se pode aplicar para todo e qualquer tipo de empresa o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Portanto, nego provimento.

III - b) Materiais aplicados em obras

Foram glosados os valores classificados na seguinte conta:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091311001 Material aplicado em obras - TR	Materiais aplicados em obras.	Materiais Indiretos

A recorrente apresentou a seguinte explicação:

Desta forma, inclui-se no conceito de insumo o custo dos materiais aplicados na manutenção e reparo de bens imóveis da área fabril e de armazenagem de matéria-prima - instalações e prédios.

A recorrente alegou, porém não carrou as provas correspondentes. Teria de ter estabelecido conexão entre os gastos e os imóveis das áreas fabril e de armazenagem (ex: correlação entre as notas fiscais e os correspondentes lançamentos contábeis nos centros de custos em que estão registrados os imóveis).

Assim, nego provimento.

III - c) Ferramentas, peças e acessórios

III - d) Combustíveis e lubrificantes

Foram glosados os valores classificados nas seguintes contas:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091313001 Ferram/Peças/Assessórios p/ Máq. e Equip. TR	Ferramentas/Peças de Reposição	Materiais Indiretos
0091313003 Peças para Veículos – TR	Ferramentas/Peças de Reposição	Materiais Indiretos

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091314001 Comb. Lubrif.p/ Veículos – TR	Combustíveis e lubrificantes	Materiais Indiretos
0091314002 Comb. Lubrif. p/ Tratores – TR	Combustíveis e lubrificantes	Materiais Indiretos
0091314004 Comb. Lubrif.p/ Máquinas – TR	Combustíveis e lubrificantes	Materiais Indiretos

Explicações da recorrente:

Conforme acima, os custos lançados na conta 0091313003, referem-se às peças que foram aplicadas nos veículos utilizados na área de compra de matéria-prima, no caso a soja, bem como, no parque fabril.

Conforme acima, os custos lançados na conta 0091314001, referem-se a combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos utilizados na área de compra de matéria-prima, a soja, bem como, no parque fabril.

O processo de compra da agroindústria que atua no seguimento de esmagamento de soja requer que os compradores se desloquem dos estabelecimentos da Manifestante para as áreas produtoras de soja, às vezes, propriedade rural, para comprar a matéria-prima essencial à sua atividade e assim garantir o abastecimento anual da principal matéria-prima para a indústria. Assim sendo, os gastos com veículos, tais como peças, manutenção, combustíveis e lubrificantes estão diretamente relacionados com a produção (esmagamento de soja).

No plano conceitual, concordo com a recorrente.

Gastos com transporte de profissionais do setor de compras integram os custos de aquisição das matérias-primas, devendo ser considerada no rol dos insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02). E os combustíveis e lubrificantes aplicados em máquinas industriais são insumos, conforme expressa previsão contida no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Contudo, cumpre ao contribuinte o ônus de comprovar que detinha o direito, o que não ocorreu. Teria de ter correlacionado os gastos com combustíveis aos veículos dos compradores e às respectivas notas fiscais de compra da matéria-prima. Adicionalmente, deveria ter trazido evidências de que os combustíveis realmente foram aplicados em máquinas industriais (ex: lançamento contábil no mesmo grupo de contas em que tivessem sido lançados os demais custos com o respectivo equipamento, como depreciação e a manutenção).

Desta forma, nego provimento.

III - e) Uniformes e equipamentos de proteção

Reproduzo o quadro com os valores glosados e as naturezas das respectivas contas contábeis:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091315001 Uniforme – TR	Uniformes e Equipamentos de Proteção	Materiais Indiretos
0091315002 Equip. de Segurança – TR	Uniformes e Equipamentos de Proteção	Materiais Indiretos

Custos lançados na conta 0091315001: Uniforme dos funcionários da área industrial.

Custos lançados na conta 0091315002: Extintores, EPI's, ex: óculos de segurança e outros equipamentos de segurança utilizados na área industrial.

A classificação contábil não foi contestada pela fiscalização. Em uma indústria, é absolutamente razoável admitir-se que os equipamentos de segurança, incluindo uniformes de segurança e óculos, são adquiridos para empregados que trabalham em setor onde há máquinas em operação, isto é, na área industrial.

Neste linha, considero tais equipamentos como insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03), pois permitem que os empregados operem as máquinas e manuseiem os insumos, garantindo a qualidade e integridade do produto final. Em indústria de produto alimentício, como a da recorrente, a imprescindibilidade dos itens de segurança é ainda mais evidente.

Contudo, não incluo no rol dos gastos passíveis de creditamento os incorridos com a aquisição de extintores. Além de não ter sido informado em que setores da empresa foram colocados, até mesmo os alocados na fábrica não podem ser considerados como insumos industriais, pois não têm qualquer participação no processo produtivo.

Portanto, voto pelo provimento parcial dos argumentos contidos neste tópico.

III - f) Material de expediente

Abaixo, o quadro com os valores glosados e suas naturezas, as quais, segundo a recorrente, autorizam que sejam tidos como insumos:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091316001 Material de Escritório - TR	Material de Expediente/Diversos	Materiais Indiretos
0091316002 Material de Limpeza e higiene – TR	Material de Expediente/Diversos	Materiais Indiretos
0091316003 Material Utensílios Copa e Cozinha – TR	Material de Expediente/Diversos	Materiais Indiretos
0091316004 Livros / Revistas e Jornais - TR	Material de Expediente/Diversos	Materiais Indiretos
0091316006 Material / Suprimentos de Informática – TR	Material de Expediente/Diversos	Materiais Indiretos
0091316007 Material de Consumo - TR	Material de Expediente/Diversos	Materiais Indiretos

Custos lançados nestas contas: Material de escritório, limpeza, higiene, utensílios de copa e cozinha, assinaturas de periódicos, suprimentos de informática, material de consumo da área industrial.

Nenhuma das contas acima registrava valores que tenham contribuído, direta ou indiretamente, com o processo industrial, pelo que nego provimento,

III - g) Serviços prestados por pessoa jurídica

Reproduzo o quadro com os valores glosados e as naturezas das respectivas contas contábeis:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411001 Serviços Terceirizados Pessoa Jurídica – TR	Serviços Terceirizados PJ	Custos com Serviços

Custos lançados nesta conta: Serviços Terceirizados Pessoa Jurídica – Inclui serviço de chapa (sindicato de classe) utilizado na movimentação de insumos (matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem) e serviços de manutenção da área industrial.

Foram carregadas aos autos, juntamente com a manifestação de inconformidade, algumas notas fiscais de serviços emitidas por sindicatos. Nelas ou no correspondente boleto de pagamento, há indicação da conta contábil em que foram contabilizadas, qual seja, a acima indicada. E na descrição dos serviços, verifica-se que tratou-se de carregamento e descarregamento de mercadorias (em algumas, expressamente, de farelo de soja, matéria-prima da indústria), com o peso correspondente.

Serviços de carregamento e descarregamento compõem o custo de aquisição das correspondentes matérias-primas e, desta forma, devem ser considerados como insumos, para fins de cálculo de créditos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Contudo, devem ser negados os créditos sobre os serviços de manutenção registrados na referida conta contábil, pois não foram apresentadas provas de sua relação com bens da área industrial.

Em suma, dou provimento parcial.

III - h) Automação Industrial

Abaixo, os valores glosados e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411002 Manut.Equipos de Informática/Hardware-TR	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços
0091411003 Serviços de Processamento de Dados – TR	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços
0091411004 Serviços de Consultoria Informática-CTO	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços

Custos lançados na conta 0091411002: Manutenção de equipamentos de Informática e de softwares da automação da industrial.

Custos lançados na conta 0091411003: Serviços de processamento de dados prestados para área industrial (automação da industrial) - Processo Produtivo.

Custos lançados na conta 0091411004: Serviços de consultoria de informática prestados para área industrial (automação da industrial) - Processo Produtivo.

No processo de industrialização a Manifestante incorreu em custos com auditoria de sistemas, desenvolvimento de software e manutenção de sua automação industrial. A automação industrial, considerando a evolução tecnológica atualmente experimentada, é essencial para garantir a eficácia produtiva, seja ela mediada de forma qualitativa ou quantitativa. Estes gastos são insumos, também, estritamente necessários à produção (custo), portanto, também geradores de crédito de PIS e COFINS.

Voto no sentido de negar provimento, em razão de as alegações serem genéricas e sem qualquer tipo de comprovação de sua efetiva utilização no processo produtivo.

III - i) Jurídico, auditoria e consultoria

III - j) Serviços de transporte

III - k) Serviço de telecomunicação

Abaixo, os valores glosados e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411005 Serviços Jurídicos – TR	Gastos Consultoria, Auditoria e Jurídico	Custos com Serviços
0091411006 Serviços de Auditorias e Consultorias – TR	Gastos Consultoria, Auditoria e Jurídico	Custos com Serviços

Custos lançados na conta 0091411005: Serviços jurídicos prestados para área industrial - Administração da Fábrica - Processo Produtivo.

Custos lançados na conta 0091411006: Serviços de auditoria e consultoria prestados para área industrial - Administração da Fábrica - Processo Produtivo.

(...)

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411007 Transporte de Pessoal – TR	Gastos com Transportes	Custos com Serviços
0091411008 Correios, Malotes - Documentos – TR	Gastos com Transportes	Custos com Serviços

Custos lançados na conta 0091411007: Transporte dos funcionários da área industrial.

Custos lançados na conta 0091411008: Gastos com malotes e correios da área industrial.

(...)

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411011 Telefonia Fixa – TR	Gastos com Telecomunicações	Custos com Serviços
0091411012 Telefonia Móvel – TR	Gastos com Telecomunicações	Custos com Serviços
0091411013 Dados Eletrônicos – TR	Gastos com Telecomunicações	Custos com Serviços

Custos lançados nestas contas: Telefonia fixa, móvel, dados eletrônicos e datacenter da área fabril.

Em sua área fabril a Manifestante incorreu em custos com telefonia fixa, móvel, dados eletrônicos e com serviços de datacenter. Estes gastos são insumos, também, estritamente necessários à produção (custo), portanto, também geradores de crédito de PIS e COFINS.

Nos dois primeiros casos - jurídico, auditoria e consultoria e transporte de pessoal e documentos - não se identifica qualquer relação direta ou indireta com o processo industrial, pelo que nego provimento.

Com relação aos serviços de transmissão de dados eletrônicos, em tese poderiam ter alguma relação com os equipamentos industriais. Entretanto, também voto por negar provimento, por ausência de provas de que contribuiu com o processo fabril.

III - l) Água e esgoto

Abaixo, os valores glosados e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411016 Água e Esgoto – TR	Gastos com Água e Energia	Custos com Serviços

Custos lançados nesta conta: Serviço de água e esgoto alocado para a indústria.

Nego provimento, uma vez que não restou provada sua relação com a área industrial.

III - m) Feiras e eventos

III - n) Lanches e refeições

Abaixo, os valores glosados e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411021 Feiras e Eventos – TR	Gastos com Eventos, Confraternizações	Custos com Serviços

Custos lançados nesta conta: Aquisição de brindes e kits para eventos de final de ano, destinados à área industrial.

(...)

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411025 Lanches e Refeições - TR	Gastos com Alimentação	Custos com Serviços

Custos lançados nesta conta: Fornecimento de lanches e refeições para funcionários ligados ao processo fabril.

Nitidamente, dentre as contas contábeis acima, não há insumos ou qualquer outro tipo de bem ou serviço previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/03, pelo que nego provimento.

III - o) Serviços regulares

III - p) Serviços de manutenção

Abaixo, os valores glosados e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Subgrupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411026 Vigilância e Limpeza de Imóveis – TR	Gastos com Serviços Regulares	0091411026 Vigilância e Limpeza de Imóveis - TR
0091411028 Mão-de-obra Temporária - TR	Gastos com Serviços Regulares	0091411028 Mão-de-obra Temporária - TR
0091411040 Cópias e Autenticações - TR	Gastos com Serviços Regulares	Custos com Serviços
0091411999 Outros serviços de Terceiros - TR	Gastos com Serviços Regulares	Custos com Serviços

Custos lançados na conta 0091411026: Serviço de vigilância, limpeza e conservação Industrial.

Custos lançados na conta 0091411028: Mão-de-obra temporária e de movimentação de carga (matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem) contratada de sindicato de classe, aplicadas no processo industrial.

Custos lançados na conta 0091411040: Cópias e autenticações utilizadas no departamento de compras de matéria-prima e no parque fabril.

Custos lançados na conta 0091411999: Movimentação de carga contratada de sindicato de classe (chapa) e outros serviços terceirizados (soldador, torneiro mecânico, mecânico industrial, etc.) aplicados no processo industrial.

(...)

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411029 Manut/Reparos em Bens Imóveis – TR	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços
0091411030 Manut/Reparos em Veículos - TR	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços
0091411033 Manut/Reparos em Máq. e Equipamentos – TR	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços
0091411034 Manut/Reparos Diversos - TR	Serviços de Manutenção/Reparo	Custos com Serviços

Custos lançados na conta 0091411029: Manutenção e reparo de bens imóveis da área fabril - instalações e prédios.

Custos lançados na conta 0091411030: Manutenção e reparo de veículos utilizados no departamento de compras de matéria-prima e parque fabril.

Custos lançados na conta 0091411033: Manutenção e reparo de equipamentos da linha de produção.

Custos lançados na conta 0091411034: Manutenção e reparo de outros bens do processo

Nos autos, há notas fiscais, nas quais foram indicadas algumas das contas contábeis acima apontadas. Contudo, não há informação em tais documentos que relacione os gastos ao processo de produção. Assim sendo, nego provimento.

III - q) Comissão

Abaixo, os valor glosado e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091411083 Comissão s/Soja – TR	Serviços Terceirizados PJ	Custos com Serviços

Custos lançados nesta conta: Comissão sobre aquisição matéria-prima.

Entendo que a comissão na compra de matéria-prima compõe o custo de aquisição da matéria-prima (insumo) e, portanto, em princípio, poderia ser computada na base de cálculo do crédito.

Contudo, nego provimento, pois a recorrente não apresentou sequer amostra das notas fiscais de serviços (comissões), devidamente correlacionada com os correspondentes lançamentos contábeis e notas fiscais de compra de matéria-prima.

III - r) Seguros

A Recorrente apresentou argumentos para sustentar créditos de COFINS sobre seguros de veículos registrados na conta 0091412006.

Não apreciarei a matéria, pois referida conta contábil não figura na lista das glosadas pelo Fisco, constante da "Informação Fiscal" (fl. 12).

III - s) Treinamento

III - t) Custos com viagens

Abaixo, os valores glosados e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091413003 Gastos com Alimentação em Treinamento- TR	Gastos com Treinamento	Custos com Serviços
0091413004 Hospedagem em Treinamento – TR	Gastos com Treinamento	Custos com Serviços
0091413005 Diárias / Estadas em Treinamento - TR	Gastos com Treinamento	Custos com Serviços

Custos lançados nestas contas: Grupo referente aos custos com cursos/treinamentos para capacitação técnica de funcionários da área fabril.

(...)

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091415001 Gastos Alimentação em Viagens a Serviço-TR	Gastos com Viagens a Serviço	Custos com Serviços
0091415002 Diárias / Estadas em Viagens a Serviço-TR	Gastos com Viagens a Serviço	Custos com Serviços
0091415003 Passagens Terrestres em Viagens a Serviço-TR	Gastos com Viagens a Serviço	Custos com Serviços
0091415004 Passagens Aéreas em Viagens a Servi;co-TR	Gastos com Viagens a Serviço	Custos com Serviços

0091415005 Hospedagem em Viagens a Serviço - TR	Gastos com Viagens a Serviço	Custos com Serviços
0091415999 Outros Gastos em Viagens a Serviços - TR	Gastos com Viagens a Serviço	Custos com Serviços

Custos lançados nestas contas: Grupo referente aos gastos em viagens a serviço dos funcionários da área industrial, inclusive entre os parques industriais.

Gastos com treinamento e com viagens para execução de tarefas em estabelecimento diferente daquele onde o respectivo empregado está lotado integram os custos com a mão-de-obra, os quais são expressamente vedados (inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Nego provimento.

III - u) Outros gastos

Abaixo, os valor glosado e as informações prestadas pela recorrente:

Conta Contábil	Sub-grupo de Contas	Grupo de Contas (Classificação)
0091521999 Outros Gastos - TR	Gastos-Outros	Custos com Serviços

Custos lançados nesta conta: Outros gastos ligados ao processo fabril.

Não foi informada a natureza dos gastos lançados na referida conta contábil, pelo que nego provimento.

III - v) Diligência

Na manifestação de inconformidade, a recorrente pleiteou a realização de diligência e ofereceu quesitos a serem respondidos. No recurso voluntário, reiterou todos os argumentos contidos na manifestação de inconformidade.

Em quase todos os itens, votei por negar provimento, pela ausência completa de evidências documentais de que os gastos relacionavam-se ao processo fabril.

Caso tivessem sido carreadas aos autos conciliações entre ao menos uma amostra dos valores glosados e as correspondentes notas fiscais e etapa do processo produtivo ou item do imobilizado (ex: máquinas ou equipamentos) em que foram aplicados, estaríamos diante de robusta evidência de que havia direito a créditos e, por conseguinte, de um motivo concreto para a realização de uma diligência.

Contudo, diante da ausência de tais elementos, não há que se falar em diligência, posto que esta não se presta para a produção de provas, porém para o provimento de esclarecimentos adicionais.

CONCLUSÃO

Nego provimento às preliminares e admito os cálculos de créditos de COFINS sobre os seguintes itens:

- ***"III - e) Uniformes e equipamentos de proteção"***, excluídos os créditos calculados sobre as compras de extintores de incêndio.

- ***"III - g) Serviços prestados por pessoa jurídica"***, excluídas as despesas com manutenção.

Em suma, dou provimento parcial ao recurso voluntário

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira