



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.003051/2009-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.183 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de julho de 2020
Recorrente H ADMINISTRADORA DE CONSORCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com combustíveis e lubrificantes quando não restar comprovado que esses foram consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica prestadora de serviços.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. DESPESAS DIVERSAS. ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com material de expediente, auditorias externas, manutenção e software, cartoriais/legais e judiciais, telefone, despesas postais e processamento de dados quando não restar comprovado que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de prestação de serviços, podendo ser utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o processo de Auto de Infração de **Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS** (fls. 76/85), incidência não cumulativa, que exige R\$ 1.157,96 de PIS, R\$ 868,42 de multa de ofício, além dos acréscimos legais, pela constatação de falta/insuficiência de recolhimento, nos períodos de janeiro a dezembro de 2006.

Conforme “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 70/75), o lançamento foi motivado pela falta de recolhimento de PIS não cumulativo, decorrente de glosa de créditos considerados indevidos como redução da base de cálculo da contribuição, pela utilização de despesas que não correspondem ao conceito de insumo aplicado ou consumido diretamente na prestação de serviços. Segundo o referido Termo, foram aceitos os créditos relativos a despesas com comissões pagas a pessoas jurídicas, despesas de energia elétrica e encargos de depreciação, que estão dentro do conceito de insumo nos termos da legislação de regência.

Cientificada do lançamento em 04/05/2009 (fl. 84), a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou a impugnação de fls. 87/92, em 01/06/2009, ressaltando que no lançamento fiscal foi considerado indevido o aproveitamento de crédito de PIS relativo a combustíveis e lubrificantes, material de expediente, auditorias externas, manutenção e software, cartoriais/legais e judiciais, telefone, despesas postais e processamento de dados.

Citando legislação específica (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e Instruções Normativas da SRF), diz que, no caso dos insumos utilizados na prestação de serviços, o entendimento do Fisco é de que o direito ao crédito da contribuição para o PIS e da Cofins alcança os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoas jurídica domiciliada no País. Ao contrário, ressalta, do que se verifica no caso da fabricação ou produção de bens destinados à venda, em que os atos normativos restringem demasiadamente o conceito de insumos, no caso de prestação de serviços o entendimento do Fisco é mais elástico, alcançando, em principio, os bens e serviços aplicados ou consumidos nessa atividade.

Entende que, pela ausência de definição legal, o termo deve ser compreendido de acordo com o seu conceito econômico, segundo o qual se considera insumo tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido para a produção de algum bem ou serviço. Cita doutrina abordando o conceito de insumo e entende que não se deve se restringir ao exame literal das leis, mas ter uma interpretação sistemática, que compara o texto com outras leis relativas a outros tributos (IPI) ou ao crédito presumido, e ainda teleológica, isto é, pelo escopo da lei, que, embora com limitações, objetiva evitar a cumulatividade econômica e cobrar tributos sobre valores agregados. Assim é que se constituem insumo para a produção de bens e serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas também todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção, mesmo porque não é o critério ou lançamento contábil que determina o tratamento legal, mas a natureza jurídica de cada objeto de contabilização.

De tal forma, acentua, é evidente que as despesas glosadas pelo Fisco estão enquadradas no conceito de ‘insumos’ utilizados na prestação de serviços realizada pela empresa, cujo objeto social é intermediar, representar, administrar grupos de consórcios de bens

duráveis, o lançamento e vendas das quotas de consórcios administradas, sendo impossível a realização de sua atividade, e mesmo a sua existência, sem despesas com veículos (combustíveis), telefones, material de expediente, manutenção e software, despesas postais e auditorias externas. Todas essas despesas são indispensáveis à sua atividade, por isso, solicita, que se julgue improcedente o lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DO SISTEMA DE NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONSÓRCIO. DESPESAS NECESSÁRIAS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, material de expediente, auditoria externa, manutenção e software, cartoriais e judiciais, telefone, postal e processamento de dados, ainda que sejam necessários para a execução da atividade empresarial, não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que não se tratam de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente sustenta que o seu direito creditório decorre de créditos nas despesas com combustíveis e lubrificantes, material de expediente, auditorias externas, manutenção e software, cartoriais/legais e judiciais, telefone, despesas postais e processamento de dados.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

A despeito do meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-

cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa,

afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pelo Contrato Social o objeto social da empresa é intermediar, representar, administrar grupos de consórcios de bens duráveis, o lançamento e vendas das quotas de consórcios administradas.

As glosas foram efetuadas por não se enquadrarem no conceito de insumos previsto para as contribuições não cumulativas, entendimento esse mantido na decisão recorrida:

No caso específico dos autos, os gastos com combustíveis e lubrificantes, material de expediente, auditorias externas, manutenção e software, despesas cartoriais e judiciais, telefone, postais e processamento de dados não podem ser considerados "aplicados ou consumidos na execução dos serviços", embora esses gastos sejam relevantes e até possam ser necessários para a prestação de serviços e a manutenção da empresa, não são empregados diretamente na execução do serviço, já que se tratam de serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo ou na prestação de serviços e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços**, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo. Veja-se que muitos desses gastos são realizados em etapas anteriores ou posteriores à execução do serviço, cujo crédito é desautorizado.

A recorrente por sua vez possui entendimento mais extensivo;

Tendo presente esta premissa, constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas também todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção. Mesmo porque não é o critério ou lançamento contábil que determina o tratamento legal, mas a natureza jurídica de cada objeto de contabilização, (texto de lavra de Gustavo Martini de Matos)

De tal forma, evidente que as despesas com Combustíveis e Lubrificantes, Material de Expediente, auditorias externas, manutenção e software, cartoriais/legais e judiciais, telefone, despesas postais e processamento de dados, estão enquadradas no conceito de "insumos" utilizadas na prestação de serviço realizada pela Autuada.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, se trata de uma empresa administradora de consórcios, cuja atividade econômica precípua é a prestação de serviços. Dentre as glosas citadas, necessário se faz verificar a sua relação efetiva com a prestação de serviços, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Passo à análise das glosas referidas no Recurso Voluntário.

II – Despesas com combustíveis e lubrificantes;

Quanto as Despesas com combustíveis e lubrificantes, vejamos o que dispõe os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

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)

Como visto, a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda, e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos e os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei 10.833/2003 e da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com os gastos de combustíveis e lubrificantes consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica prestadora de serviços.

Por outro lado, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção, e que atendam aos critérios da essencialidade e relevância, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

Pelo que consta nos autos, não houve essa discriminação no aproveitamento de crédito quanto aos dispêndios relacionados com despesas de combustíveis e lubrificantes, corroborado ainda pelo entendimento da recorrente de que todos os custos diretos e indiretos de produção se enquadrariam no conceito de insumos, o que, como visto, não atende ao adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Assim, entendo que os gastos com combustíveis e lubrificantes não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, não gerando direito à crédito, por não restar comprovado que esses foram consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica prestadora de serviços, devendo ser mantida a glosa.

III – Despesas com material de expediente, auditorias externas, manutenção e software, cartoriais/legais e judiciais, telefone, despesas postais e processamento de dados;

Quanto as demais despesas com material de expediente, auditorias externas, manutenção e software, cartoriais/legais e judiciais, telefone, despesas postais e processamento de dados, apesar de viabilizarem a atividade econômica da empresa, igualmente não restou comprovado que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de prestação de serviços, podendo ser utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc, não se enquadrando no conceito de insumo definido na decisão do STJ aqui adotado, sendo vedada à apuração de crédito nesses casos, devendo ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges