



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.721058/2012-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.337 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2021
Recorrente VEGRANDE VEICULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os créditos sobre os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços realizados, somente são passíveis de aproveitamento quando devidamente comprovados, ainda mais quando se trata de pessoa jurídica que tenha a atividade comercial como preponderante, que não geram direito a crédito de insumo.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO A CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

O direito de ressarcimento e/ou compensação de crédito no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins está vinculado à receita de exportação ou à venda não tributada no mercado interno e não àquelas vendas tributadas, por isso devem ser segregados os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos relacionados a cada uma das receitas respectivas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata o processo de contestação contra deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento, de **PIS/Pasep não cumulativo – Exportação**, conforme Despacho Decisório nº 118, de 16/03/2012, da DRF Cascavel/PR, nos seguintes valores:

Nº PER	Data	Tributo	Período	Pleiteado	Deferido
29922.02281.240709.1.1.08-1020	24/07/2009	PIS Exportação	2º trimestre/2006	67.027,78	0,00
16902.91498.240709.1.1.08-7413	24/07/2009	PIS Exportação	3º trimestre/2006	54.340,27	11.820,60
25039.56406.240709.1.1.08-0370	24/07/2009	PIS Exportação	4º trimestre/2006	68.296,10	16.582,50
05028.36714.240608.1.1.08-0744	24/06/2008	PIS Exportação	4º trimestre/2007	217.192,95	24.311,10
32065.03790.240709.1.1.08-3522	24/07/2009	PIS Exportação	3º trimestre/2008	90.475,94	5.728,52
00536.83392.240709.1.1.08-7426	24/07/2009	PIS Exportação	2º trimestre/2009	84.370,79	119,39
Totais				R\$ 581.703,83	58.562,11

Em decorrência do reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, foram homologadas parcialmente as compensações declaradas, da seguinte forma:

Dcomp	Data	Declarado	Deferido	Indeferido	Resultado
25233.02094	27/07/2009	12.319,84	12.319,84	0,00	Homologação total
33465.60715	27/07/2009	8.782,02	8.782,02	0,00	Homologação total
11920.51490	26/06/2008	18.880,94	18.880,94	0,00	Homologação total

02067.57548	27/07/2009	4.255,96	4.255,96	0,00	Homologação total
30381.06848	27/07/2009	88,70	88,70	0,00	Homologação parcial
33676.60653	27/07/2009	49.797,76	0,00	49.797,76	Não homologada
25233.02094	27/07/2009	38.420,21	0,00	38.420,21	Não homologada
33465.60715	27/07/2009	31.589,66	0,00	31.589,66	Não homologada
11920.51490	26/06/2008	150.335,31	0,00	150.335,31	Não homologada
02067.57548	27/07/2009	62.962,43	0,00	62.962,43	Não homologada
30381.06848	27/07/2009	62.593,91	0,00	62.593,91	Não homologada

Para efeito de cadastramento no Sistema SIRF, foram juntados ao processo 10935.721381/2011-38, por apensação, os processos digitais nºs 10935.721058/2012-45, 10935.721059/2012-90, 10935.721060/2012-14, 10935.721061/2012-69 e 10935.721062/2012-11, todos relativos ao PIS/Pasep não cumulativo - Exportação, onde foram cadastrados os pedidos de ressarcimento (PER) do 4º trim/2006, dos 3º e 4º trim/2007, do 3º trim/2008 e do 2º trim/2006, respectivamente, vinculando as Declarações de Compensações (Dcomp) ao processo do respectivo trimestre.

Segundo o Despacho Decisório da Seção de Fiscalização, da DRF em Cascavel/PR, SAFIS nº 284/2011, de 07/11/2011, a atividade principal desenvolvida pela contribuinte

é o comércio de caminhões novos e usados e peças/partes automotivas, sendo que no decorrer do período sob análise, de abril/2006 a junho/2009, foram comercializados os produtos “soja em grãos” e “milho em grãos”, cujas vendas foram realizadas ao exterior, estando os pedidos de ressarcimento vinculados a essas operações de exportação. Após a análise e tratamento dos dados em arquivos digitais, da verificação da escrituração fiscal e contábil e com base nos documentos e informações prestados, verificou-se que muitas operações não se enquadravam nas hipóteses elencadas na legislação como passíveis de aproveitamento de crédito, que foram individualizadas nas planilhas “GLOSAS AOS CRÉDITOS – AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS” e “VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS” ou operações que foram classificadas incorretamente, conforme títulos “CRÉDITO APURADO – VENDAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO” e “CÁLCULO DOS CRÉDITOS – PERÍODO DE APURAÇÃO”.

Foram descritas as seguintes irregularidades:

a) “CRÉDITO APURADO – VENDAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO”

- créditos indevidamente apurados sobre vendas não tributadas no mercado interno, uma vez que a empresa comercializa, em sua maioria, produtos sujeitos à alíquota concentrada (caminhões e peças), com pequena parcela de produtos tributados segundo as regras gerais, portanto, os montantes lançados no Dacon na coluna “NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO” serão reclassificados na coluna “TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO”.

b) “GLOSAS AOS CRÉDITOS – AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS”

- glosa de créditos sobre valores informados no Dacon na linha ‘SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS’, uma vez que não representam bens adquiridos para revenda, nem tampouco bens ou serviços que tenham sido utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda, tais como:

. despesas administrativas (material de escritório em geral, publicidade e propaganda, informática - acessórios e serviços, telefonia e comunicações, assessoria em geral, assessoria advocatícia, medicina - exames, plano de saúde e medicamentos, assinatura de jornais/revistas, despesas legais diversas, correio, cursos e treinamentos, gráfica, comissões, malote e transporte de documentos, alarmes, estagiários, seguros em geral, cobrança, valetransporte e gastos com análise de crédito - Serasa), que correspondem a despesas normais e não caracterizam insumos utilizados na prestação de serviços em geral;

. gastos com combustíveis, que não representam insumos na prestação de serviço, uma vez que a empresa não exerce a atividade de transporte de carga ou similar;

. gastos efetuados nos imóveis da empresa, tais como: materiais de construção, reformas, tintas, pintura e manutenção de imóveis em geral, uma vez que as pessoas jurídicas poderão descontar créditos vinculados às edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros utilizados em suas atividades, mas o crédito deve ser calculado sobre os encargos de depreciação incorridos em cada mês e não pela totalidade das compras efetuadas;

. gastos com material de limpeza em geral que, tendo em vista o ramo de atividades da empresa, esse tipo de gasto vincula-se à manutenção do espaço físico dos estabelecimentos, não sendo, portanto, passíveis de apropriação de créditos;

. gastos com alimentação e bebidas, que não podem ser considerados como gastos passíveis de apropriação de crédito, haja vista que não representam insumos utilizados na prestação de serviços em geral;

. gastos com viagens e hospedagens, cujas despesas representam os mesmos tipos de gastos administrativos, tendo sido segregadas em função da sua especificidade e da grande quantidade de operações registradas;

. gastos com terceirização de serviços, como: vigilância, monitoramento de alarmes e contratação de mão-de-obra em geral, cujas despesas representam, também, os mesmos tipos de gastos administrativos, tendo sido segregados somente em função da sua especificidade;

. despesas diversas, tais como: serviços em geral, pedágio, transporte de funcionários, armazenagem de resíduos industriais, botinas, brindes, uniformes, consertos gerais, gás e gastos com feiras e exposições, onde todas as operações representam despesas que não podem ser consideradas como gastos passíveis de apropriação de crédito no sistema de na cumulatividade do PIS e da Cofins, haja vista que não representam insumos utilizados na prestação de serviços em geral.

c) “VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS”

- venda de “soja em grãos”, conforme notas fiscais nºs 235607, 235608 e 235609, que não foram remetidas para recintos alfandegados, mas sim retiradas pela empresa compradora (Ovetril Óleos Vegetais Ltda) no local de depósito, o qual estava localizado na cidade de Ipirorã/PR, não caracterizando ‘vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação’, que são isentas das contribuições desde que remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, e, portanto, foram excluídas da base de cálculo dos créditos vinculados às vendas para exportação e adicionadas à base de cálculo dos créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno e, ainda, foram adicionadas à base de cálculo do PIS e da Cofins devidos no mês de outubro/2006.

d) “CÁLCULO DOS CRÉDITOS – PERÍODO DE APURAÇÃO”

- recálculo das bases de cálculo para apuração do crédito sobre operações de exportação, considerando os meses em que houve aquisição e comercialização para exportação de “soja em grãos” e “milho em grãos”, limitados à quantidade adquirida no próprio mês (nos meses em que não houve comercialização desses produtos também não foi apropriado crédito), já que a apuração das contribuições é mensal e que os créditos vinculados a operações de exportação devem levar em consideração os valores das vendas diretas ou vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, efetuadas no próprio período de apuração (mensal); nos DACON a interessada levou em consideração somente as datas de aquisição dos produtos “soja em grãos” e “milho em grãos”, entretanto, as vendas foram realizadas em meses posteriores, e até mesmo em anos posteriores, por isso, foi recalculado os valores a que o contribuinte faz jus a título de créditos sobre exportação mediante a apropriação dos montantes vinculados às datas de comercialização para exportação de cada produto.

e) “APURAÇÃO DOS DÉBITOS”

- na análise efetuada, não se observou inconsistências, a não ser as vendas de “soja em grãos”, no montante de R\$ 1.151.280,00, no mês de outubro de 2006, que foi considerada indevidamente pela contribuinte como ‘vendas a empresas comerciais exportadora’.

Cientificada do Despacho Decisório, em 04/05/2012, a interessada, por intermédio de seu representante legal, ingressou com Manifestação de Inconformidade, em 05/06/2012, argumentando que uma parte dos créditos decorrem de aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços e bens adquiridos para revenda e que foram glosados sob o entendimento de que esses gastos não representam bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços ou fabricação de bens ou

produtos destinados à venda, desvirtuando o real alcance do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no sistema da não cumulatividade.

Especificamente, quanto à aquisição de combustível, diz que dentre as suas atividades, na qualidade de concessionária de caminhões, está a de socorrer caminhoneiros em trânsito, mediante o deslocamento de equipe de mecânicos até o ponto em que se encontra o caminhão avariado, cujo serviço pode ser realizado no próprio local ou providenciado a sua remoção para a concessionária, e nessa operação é que se faz uso de todo o combustível adquirido.

No que tange a glosa de crédito apropriado em decorrência de custo de armazenagem, diz que esse direito encontra-se expressamente vinculado no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, citando entendimento do CARF a respeito.

Quanto às demais glosas de créditos, ressalta que a Receita Federal firmou orientação de que o significado de insumo assemelha-se ao adotado no âmbito do IPI e do próprio ICMS, contudo enquanto esses tributos incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica, o PIS e a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas e aproveitando para dedução os créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. Citando doutrinadores, alega que o critério a ser utilizado e que mais se aproxima à noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, com a sua definição de custos e despesas operacionais, inclusive com decisão do CARF nesse sentido.

Em relação ao item 'terceirização', diz que, na qualidade de concessionária de veículos e que presta serviços de oficina mecânica, para o bom desempenho de suas atividades possui gastos com segurança dos bens dos clientes que deixam em suas dependências, tratando-se, portanto, de custos ligados à prestação dos serviços por ela executados.

Em relação à 'alimentação e bebida', 'viagens e hospedagens' e 'despesas diversas', mantém o mesmo entendimento dado quanto ao gasto com combustíveis, ou seja, custo de deslocamento de funcionários para realizar socorro em estradas e gastos com uniformes por serem itens necessários aos mecânicos da empresa. Todos eles, repara, são custos necessários à correta execução dos seus serviços. Os custos com uniformes e botinas deve-se a necessidade de os mecânicos munirem-se desses equipamentos para o seu trabalho cotidiano, em contato com graxas, solventes e diluentes que trazem riscos à saúde. Da mesma forma, os 'materiais de limpeza' que são utilizados para tornar o ambiente mais asséptico possível, evitando efeitos danosos de insalubridade, em decorrência da atividade desenvolvida pela empresa.

No tocante à glosa dos créditos vinculados à exportação, aduz que as restrições aos créditos não possuem fundamento legal, eis que calcadas em premissa que distorce o objetivo da não cumulatividade. Por isso, diz, para o cálculo dos valores a recolher, confere-se aos contribuinte o direito de crédito sobre insumos e mercadorias adquiridos. Cita que, de acordo com o § 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, a apuração dos créditos está estritamente vinculada à aquisição da mercadoria para revenda, cuja receita, posteriormente, deverá vincular-se a exportação ou venda a ela equiparada e que, em momento algum, a legislação delimita o gozo do creditamento à obtenção de receita de exportação dentro do mesmo mês em que ocorreu a aquisição da mercadoria.

Por fim, solicita a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários compensados e vinculados aos pedidos de ressarcimento.

É o relatório.

A decisão da qual foi retirado o relatório acima transcrito, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os créditos sobre os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços realizados, somente são passíveis de aproveitamento quando devidamente comprovados, ainda mais quando se trata de pessoa jurídica que tenha a atividade comercial como preponderante, que não geram direito a crédito de insumo.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO A CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

O direito de ressarcimento e/ou compensação de crédito no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins está vinculado à receita de exportação ou à venda não tributada no mercado interno e não àquelas vendas tributadas, por isso devem ser segregados os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos relacionados a cada uma das receitas respectivas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão acima mencionada, a recorrente interpôs seu recurso voluntário apresentando os seguintes tópicos para análise: **preliminar** (i) da ampla defesa; **mérito** (i) do princípio da isonomia; (ii) do efeito vinculativo das decisões do STJ junto aos órgãos judicantes; (iii) da incidência não cumulativa; (iv) das glosas aos créditos relativos a aquisição de serviços; (v) das glosas dos créditos vinculados à exportação.

Em 23.09.2020, o processo foi convertido em diligência para que fosse juntada cópia dos documentos utilizados pela fiscalização. Concluída a diligência o processo retornou ao Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo motivo pelo qual deve ser analisado.

II – Preclusão

Inicialmente deixo de conhecer, por dois motivos, a matéria intitulada pela Recorrente como “da ampla defesa”. O primeiro porque não foi arguida em sede defesa, precluindo o direito de fazê-la apenas nessa fase processual (artigo 17, do Decreto n.º 70235/72)¹. O segundo, porque suas alegações não apontam qual irregularidade ocorreu no processo a ponto de acarretar o cerceamento do direito de defesa.

Não conheço também, das alegações relativas a ofensa do princípio da isonomia e do efeito vinculativo das decisões do STJ, pelo primeiro motivo anteriormente citado, qual seja, não foi arguido em sede de defesa.

Assim, deixo de conhecer as matérias anteriormente citadas.

III - Mérito

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram

com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 n.º 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c)

por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

III.1 – Glosa aos Créditos – Aquisição de Serviços

Neste tópico a DRJ manteve a glosa relativa a aquisição de diversos serviços, por entender que não representam insumos utilizados na sua atividade e, por total ausência de que tais gastos estão efetivamente vinculados à prestação de serviços, a saber:

Pelo que se percebe da manifestação de inconformidade apresentada, a interessada, embora tenha como atividade principal o comércio de caminhões novos e usados e peças e partes automotivas - como se pode observar inclusive nos Dacon transmitidos, onde a grande parte das receitas auferidas advém de vendas de bens e mercadorias -, busca dar ênfase de que os gastos incorridos, cujos créditos foram glosados, estão direcionados à prestação de serviços. Assim é quando diz que faz uso de todo o combustível adquirido em operação de socorro a caminhões de clientes avariados em estrada; ou que o gasto com alimentação e bebida, viagens e hospedagens é realizado também em função do deslocamento de funcionários para realizar socorro em estradas; ou que os uniformes são utilizados pelos mecânicos da empresa na execução dos seus serviços; ou ainda que os gastos com segurança estão ligados à prestação dos serviços, já que se relacionam à segurança dos bens dos clientes que deixam em suas dependências. Mas, veja-se que não passam de meras alegações, que podem ser direcionadas para um ou outro lado de acordo com a conveniência, já que nenhuma comprovação foi trazida aos autos de que tais gastos estão efetivamente vinculados à prestação de serviços, como poderia ser o registro do gasto no centro de custo referido, a contabilização da despesa vinculando-a à receita correspondente, o controle interno e/ou autorização do departamento onde o

gasto foi suportado, ou qualquer outra forma de comprovação demonstrando o que se alega.

E essa demonstração se torna essencial, para efeito de aproveitamento de crédito de PIS e Cofins, quando a pessoa jurídica realiza mais de uma atividade, como no caso aqui tratado: de revenda de veículos novos, usados, peças e partes, que a caracteriza como empresa comercial e, portanto, não haveria que se falar em bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos, já que inexistente produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e de prestadora de serviços, onde aí sim são passíveis os créditos, mas somente sobre os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços realizados.

De qualquer maneira, percebe-se claramente que as despesas administrativas (material de escritório, publicidade e propaganda, informática, telefonia e comunicações, assessoria advocatícia, medicina - exames, plano de saúde e medicamentos, assinatura de jornais/revistas, despesas legais diversas, correio, cursos e treinamentos, gráfica, comissões, malote e transporte de documentos, alarmes, estagiários, seguros em geral, cobrança, vale-transporte e gastos com análise de crédito - Serasa); os materiais de construção (reformas, tintas, pintura) e de manutenção de imóveis; e os serviços diversos (vigilância, monitoramento de alarmes, pedágio, transporte de funcionários, armazenagem de resíduos industriais), não passam no denominado "teste de subtração" proposto pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), uma vez que retirados do serviço prestado não comprometem a atividade-fim da empresa.

A Recorrente, por sua vez, se limitou a reproduzir suas alegações de defesa, deixando de recorrer dos motivos que fundamentaram a manutenção da glosa, qual seja, ausência de demonstração efetiva de que os gastos que geraram o crédito por ela apurado estão vinculados à prestação de serviços. Veja, a Recorrente não mencionou em seu recurso, nenhum documento carreado aos autos capaz de respaldar suas alegações.

Sequer os documentos carreados pela unidade de origem suprem a deficiência probatória, posto que dizem respeito a documentos relativos a operação de exportação tratada no tópico seguinte.

Assim, não vejo reparos à fazer na decisão, cujas razões adoto como se minha fossem, para manutenção da glosa.

III.2 – Vendas a empresas comerciais exportadoras

Em relação as glosas aqui tratadas, é imperioso destacar os fundamentos utilizados pela fiscalização:

30. Conforme dados e informações prestadas pelo contribuinte, os créditos do PIS cujo ressarcimento é objeto dos pedidos apresentados tiveram como origem vendas dos produtos “soja em grãos” e “milho em grãos” a empresas comerciais exportadoras.

31. As vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação são isentas do PIS desde que remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, em conformidade com o disposto no art. 45, § 1º, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

32. Entretanto, em resposta apresentada em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 1243), o contribuinte informou que as vendas do produto “soja em grãos” representadas pelas notas fiscais nºs 235607, 235608 e 235609 (fls. 1315/1317) não foram remetidas para recintos alfandegados, mas sim retiradas pela empresa compradora (Ovetril Óleos Vegetais Ltda) no local de depósito, o qual estava localizado na cidade de Ibiporã, Estado do Paraná.

33. Desta forma, tendo em vista que estas vendas não são isentas do PIS, por terem sido objeto de venda no mercado interno, as operações de compras vinculadas às estas vendas, as quais foram indicadas pela empresa e são apresentadas em demonstrativo anexo (fls. 2280/2281) e resumidas abaixo, serão excluídas da base de cálculo dos créditos vinculados às vendas para exportação e adicionadas à base de cálculo dos créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno.

Ou seja, por total descumprimento ao preceito normativo previsto no art. 45, § 1º, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 que, concede isenção nas vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, desde remetidas diretamente para recintos alfandegados, os créditos vinculados às vendas para exportação foram excluídos dessa conta e adicionadas à base de cálculo dos créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno, procedendo, assim, ao recálculo dos créditos.

A DRJ, acertadamente manteve as glosas e os recálculos realizados pela fiscalização, até porque os argumentos explicitados pela Recorrente foram ineficazes para reversão do entendimento que as motivou. Sequer há demonstração efetiva do erro cometido na apuração do recálculo ou de que o crédito estava devidamente respaldado, tendo cumprido todas as exigências que impunha a norma tida por desrespeitada, não foram demonstrados pela Recorrente.

Assim, mantem-se as glosas nos exatos termos realizados pela fiscalização e mantidos pela DRJ, cujas razões outra vez se adotam.

IV – Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

Fl. 15 do Acórdão n.º 3302-011.337 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10935.721058/2012-45