



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.900475/2013-33
ACÓRDÃO	3002-002.918 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VEGRANDE VEÍCULOS CASAGRANDE S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o “fim específico de exportação” quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RECEITAS NÃO CUMULATIVAS. DIREITO A CRÉDITO VINCULADO A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

O direito ao crédito relativo a pedido de ressarcimento de PIS/Cofins vinculado às receitas não cumulativas do mercado externo aplica-se, tão somente, aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas desse mesmo mercado.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte

DESPESAS ADMINISTRATIVAS E AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DIVERSOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas administrativas, bem como aquisição de bens e serviços diversos não são insumos para fins de creditamento previsto inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 , pois não são bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de

serviços, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Antônio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionisio Carvallhedo Barbosa (suplente convocado(a)), Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Marcos Antônio Borges (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Catarina Marques Moraes de Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Dionisio Carvallhedo Barbosa.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 06-68.785 da 3ª Turma da DRJ/CTA que julgou improcedente manifestação de inconformidade, mantendo a glosa parcial de créditos de PIS não-cumulativo relativo ao 2º trimestre de 2010, sendo pleiteado para o semestre o valor de R\$ 259.464,50 e concedido após análise do valor de R\$ 132.265,70.

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento – PER nº 12914.79045.270910.1.1.08-2549, relativo ao crédito de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas do mercado externo do 2º trimestre de 2010, que solicita o valor de R\$ 259.464,50.

O processo trata, também, das declarações eletrônicas de compensação

(Dcomp) nº 38568.22154.270910.1.3.08-1581, nº 25772.76284.201010.1.3.08-7916 e nº 01859.98994.280612.1.3.08-3910, as quais utilizaram-se do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento para a compensação de débitos tributários próprios.

O pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas) foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em Cascavel-PR, que emitiu, em 04/09/2013, o Despacho Decisório (rastreamento nº 064279662), por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 132.265,70, e, em razão deste fato:

- homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp nº 38568.22154.270910.1.3.08-1581, até o limite do crédito reconhecido; - não homologou as compensações declaradas nas demais Dcomp; - e indeferiu o pedido de ressarcimento, uma vez que todo o crédito reconhecido foi utilizado nas compensações acima.

Consoante se verifica no Relatório Fiscal e Demonstrativos que constam de mencionado Despacho Decisório, a atividade principal desenvolvida pela contribuinte é o comércio de caminhões novos e usados e peças/partes automotivas, sendo que, o pedido de ressarcimento refere-se a comercialização para o exterior de “soja em grãos”, realizada no decorrer do período sob análise.

Segundo a fiscalização, o procedimento de auditoria do pleito (crédito solicitado no pedido de ressarcimento) tomou por base as informações prestadas nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon do período do crédito e foi realizado por meio da análise da escrituração fiscal e contábil da empresa, bem como por meio da análise dos documentos, arquivos digitais e informações prestadas (pela contribuinte)

durante o procedimento de verificação do crédito.

Ainda, de acordo com a autoridade a quo, o crédito foi reconhecido parcialmente em razão dos seguintes ajustes/glosas realizados nos Dacon do período:

1) Glosa de créditos. Sustenta que a interessada considerou créditos sobre aquisição de produtos e serviços que não geram crédito por não representarem bens adquiridos para revenda e nem tampouco bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou fabricação de bens destinados a venda. Essa glosa foi dividida em dois grupos:

1.a) Compra de produtos em geral, escriturados nos CFOP 1.403/2.403 e 1.556/2.556, relativos a despesas com alimentação, água, gás, GLP, construção,

manutenção e reparos em geral, material de escritório, material de informática, material de limpeza, material de copa e cozinha e material de consumo não identificado.

1.b) Serviços em Geral, escriturados nos CFOP 1.933/2.933 ou sem indicação de código, relativos a aquisições de serviços com alimentação, água, aluguel e manutenção de equipamentos, análise de crédito, armazenagem de resíduos, assistência médica, comissões financeiras diversas, comunicação, hospedagem, judiciais e extra-judiciais, diárias e viagens, honorários advocatícios, lavagem de veículos, informática, monitoramento e alarme, planos de saúde, patrocínios, serviço de entregas, telefonia, vale-transporte, entre outras.

2) Ajustes nos percentuais de rateio e nos valores dos créditos apropriados ao mercado interno e externo. Nesse quesito sustenta que foram necessários 2 (dois) ajustes.

2.a) O primeiro relativo aos créditos informados nas fichas 06A/16A

(PIS/Cofins) linhas 03, 04, 05, 06, 09 e 11 da coluna exportação. Argumenta que (no caso da interessada) as vendas com exportação não se confundem com a atividade principal da empresa

(venda de caminhões e peças) e que, portanto, os créditos apurados com as aquisições de "soja em grão" e "frete e serviços" vinculados não podem ser objeto de rateio percentual em relação às demais receitas (tributadas e não tributadas do mercado interno). Nesse sentido, diz que excluiu os valores informados nas mencionadas linhas, adicionando-os ao montantes lançados nas mesmas linhas da coluna "Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno".

2.b) O segundo ajuste, relativo ao rateio, diz respeito aos créditos que foram informados na coluna "Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno".

Argumenta que a empresa não auferiu esse tipo de receita, uma vez que os produtos por ela comercializados em sua grande maioria estão sujeitos à alíquota concentrada das contribuições

(PIS e Cofins), com uma pequena parcela de produtos sendo tributados de acordo com as regras gerais da não cumulatividade. Assim, com essa argumentação, efetuou a realocação dos créditos informados na coluna "Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno" para a coluna "Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno".

3) Ajustes nos créditos relativos às aquisições de "soja em grão" e de "frete e serviços" vinculados, que foram alocados (nos Dacon) às Receitas de Exportação.

Sustenta que como a apuração das contribuições é mensal 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), conforme disposto no art. 5º, §2º, da Lei nº 10.637, de 2002 (para o PIS), art. 6º, § 2º, da Lei

nº 10.833, de 2003 (para a Cofins) e no art. 28, § 2º, da IN RFB nº 900, de 2008. Nessa direção, diz que a apuração dos créditos foi realizada em relação às compras e vendas de “soja em grão”, bem como em relação às aquisições de “frete e serviços” vinculados, havidos no decorrer do próprio trimestre-calendário, com limitação (dos créditos) à quantidade de soja em grãos adquirida no próprio trimestre.

4) Ajuste nos valores dos débitos das contribuições relativos aos meses de abril e maio. Alega que as receitas com vendas de bens e serviços em citados meses foram informadas (nos respectivos Dacon) em valores inferiores aos constantes da escrituração fiscal.

Diz que o ajuste dos valores foi efetuado conforme demonstrativo anexo ao Relatório Fiscal e de acordo com o somatório das operações escrituradas com o Código de Situação Tributária -

CST 01 (operação tributável com alíquota básica), as quais foram extraídas dos arquivos digitais da contribuinte.

A autoridade fiscal acrescenta que os documentos e arquivos comprobatórios relativos à auditoria fiscal foram arquivados no processo administrativo digital nº 10.935.722330/2013-95, criado especificamente para esta finalidade.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 13/09/2013 e apresentou, em 15/10/2013, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada apresenta um breve relato dos fatos, destacando que não concorda com o despacho decisório, uma vez que ele contraria entendimentos doutrinários e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

No mérito, a contribuinte contesta primeiramente as glosas dos créditos vinculados às receitas de exportação (itens 2.a e 3 do relatório acima). Diz que a maior parte dos créditos indeferidos está ligada às aquisições de produtos que foram exportados; que o direito ao crédito consta autorizado na lei de regência da contribuição (§ 1º, art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 para o PIS e § 1º, art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 para Cofins); que as glosas não possuem fundamento legal e partem de premissa que distorce o verdadeiro objetivo das contribuições não cumulativas; que a apuração dos créditos realizada pela interessada foi efetuada em relação às aquisições de mercadorias que foram exportadas; e que a delimitação temporal estabelecida pela fiscalização, no sentido de permitir a apropriação dos créditos somente nos períodos em que houve a obtenção de receitas de exportação, não consta da legislação e revela-se, portanto, ilegal.

Na sequência, a interessada insurge-se contra as glosas classificadas (pela fiscalização) como Compras de Produtos em Geral e Serviços em Geral (item 1 do relatório acima) Argumenta que os créditos glosados referem-se a custos com insumos que foram empregados na prestação dos serviços executados pela

empresa. Diz que a fiscalização desvirtuou o alcance do conceito de insumo; que o conceito a ser utilizado para as contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) deve estar mais próximo daquele que é utilizado pela legislação do Imposto de Renda e não do que é utilizado no IPI/ICMS; que o conceito deve abranger outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou serviço; que a concepção estrita do conceito de insumo adotado pela fiscalização não se harmoniza com a base econômica das contribuições (PIS e Cofins); e que o princípio da não cumulatividade estabelecido para as contribuições somente pode ser considerado efetivo se for permitido realizar a dedução dos créditos relativos a todos os bens e serviços que foram objeto de faturamento anterior. Acrescenta que as glosas foram realizadas em custos com atividades da empresa decorrentes de alimentação, viagens, hospedagem, uniforme, dentre outros, e que, como presta serviços de mecânicas em locais distantes da sua sede, os custos com deslocamento de funcionários e pedágios, bem como com viagens, hospedagens, alimentação e bebidas para os seus funcionários, são justificados como insumos de sua atividade.

Adicionalmente transcreve posições doutrinárias e cópia de Acórdãos do CARF que corroboram os argumentos apresentados.

Diante do exposto, requer o acolhimento da manifestação para o fim de julgar procedente o pedido de ressarcimento, bem como para homologar integralmente as compensações vinculadas. Adicionalmente, pugna pela suspensão da exigibilidade dos créditos tributários que não foram homologados.

É o relatório.

Intimada da respectiva decisão, a Recorrente apresenta recurso voluntário repetindo os mesmos argumentos apresentados em manifestação de inconformidade, pleiteando a reversão de glosas de forma genérica e sem amparo de documentos e fundamentação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Keli Campos de Lima**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Créditos vinculados às receitas de exportação - período

Aduz a Recorrente que *“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. Em momento algum, portanto, a legislação de regência delimita o gozo do creditamento à obtenção de receita de exportação dentro do mesmo mês em que ocorreu a aquisição da mercadoria, o que revela a ilegalidade do entendimento perfilhado pela fiscalização.” (fls.105).

Ocorre que analisando o relatório fiscal (fls. 58), considerando que foi pleiteado créditos vinculados às operações de exportação verifica-se que a fiscalização promoveu adequação do período de apuração considerando não apenas as datas de aquisição, como fez a Recorrente, mas também a data de comercialização para exportação dos referidos produtos em cada trimestre.

CRÉDITOS S/ EXPORTAÇÃO – PERÍODO DE APURAÇÃO

21. Tendo em vista que a apuração do PIS é mensal e que os créditos vinculados à operações de exportação devem levar em consideração os valores referentes às vendas diretas ou vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação efetuadas no período de apuração (mensal), e que os referidos créditos foram apurados nos diversos DACON levando-se em consideração as datas de aquisição do produto “soja em grãos” e de “frete e serviços” vinculados, será efetuado o recálculo dos 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 do produto “soja em grãos”.

22. Em demonstrativo anexo são apresentados os cálculos efetuados para apuração do crédito sobre operações de exportação. Conforme pode ser verificado, os referidos créditos foram apurados em relação às compras e vendas de soja em grãos e da aquisição dos fretes e serviços efetuadas no decorrer do próprio trimestre-calendário, limitados à quantidade de soja em grãos adquirida no próprio trimestre, em atenção ao disposto no art. 5º, § 2º, da lei nº 10.637/2002 e no art. 28, § 2º, da IN/RFB nº 900/2008.

Assim, fato é que como a irresignação da Recorrente é totalmente genérica e não demonstra qualquer prejuízo na adequação da metodologia realizada pela fiscalização.

Glosas de Operações.

Por fim, temos controvérsia relativa as glosas dos créditos realizadas pela autoridade fiscal que, nos termos do relato fiscal, constatou-se pelos documentos e informações apresentados, que muitas operações não se adequavam ao conceito de insumo ou não atendiam a outros requisitos exigidos pela legislação para apropriação de créditos:

Neste sentido, vejamos passagem do relatório fiscal (57)

GLOSAS AOS CRÉDITOS

12. Da análise das operações indicadas pela empresa como geradoras de crédito de PIS e COFINS constantes dos arquivos digitais de documentos fiscais e dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte em atenção aos Termos de Início e Intimação Fiscal nºs 1 e 2, constatou-se que foram apropriadas compras de produtos e de serviços que não geram direito a apuração de crédito do PIS não cumulativo por não representarem bens adquiridos para revenda, nem tampouco bens ou serviços que tenham sido utilizados como insumos na prestação de serviços ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além da aquisição de produtos vendidos com o fim específico de exportação.

13. Com a finalidade de facilitar a visualização e a análise das operações que não geram direito à apropriação de crédito de PIS não cumulativo, as mesmas foram divididas em demonstrativos agrupados segundo os bens/serviços vinculados, conforme indicado nos itens 14 a 18 abaixo.

Pois bem. Antes de adentrar efetivamente sobre o direito às respectivas rubricas, cumpre-nos um breve relato sobre o conceito de insumos.

O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, in verbis:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja finalidade é evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins¹, em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

“... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Ed. Quartier Latin, 2007.

que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações...”

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

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

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção

de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que 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”. Vejamos:

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 SEQUENTES 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.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

(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 nº 1.221.170/PR –Tema 779)

Assim, para a correta aplicação do conceito de insumo há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR , que consiste basicamente em verificar se ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço.

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N.

10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC. 1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa. 2. Violação aos arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei nº 11.898/09 e 11 da Lei Complementar nº 95/98. Ausência de prequestionamento. Incidência da Súmula nº 211 do STJ. 3. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos. 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença. Documento: 45634050 - VOTO VOGAL - Site certificado Página 1 de 26 Superior Tribunal de Justiça 6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo,

ainda que por aplicação indireta, consoante o “teste de subtração”. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. 7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos Contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando com clareza a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Contudo, no caso específico, é possível inferir pela leitura do relatório Fiscal que, em que pesem ter sido exarado ante do julgamento do RESP 1.221.170/PR (acórdão publicado em 24/04/2018 e transitado em julgado em 29/06/2023) fato é que os créditos pleiteados e glosados não se amoldam de fato ao conceito de insumos.

As glosas se referem a bens diversos e serviços diversos que compõe custos e despesas administrativas das pessoas jurídicas em geral, vejamos (fls. 57)

COMPRA DE PRODUTOS EM GERAL

14. Foram agrupados neste demonstrativo as compras de produtos em geral, escriturados nos CFOP 1.403/2.403 e 1.556/2.556, as quais representam despesas com alimentação, água, gás glp, construção, reforma, manutenção e reparos em geral, material de escritório, material de informática, material de limpeza, material de copa e cozinha e material de consumo não identificado.

15. Conforme pode ser verificado, todas as operações representam despesas administrativas normais de qualquer empresa, mas que, entretanto, não podem ser consideradas como gastos passíveis de apropriação de crédito do PIS não cumulativo, haja vista que não representam insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços em geral.

AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL – MERCADO INTERNO

16. Foram agrupados neste demonstrativo as aquisições de serviços em geral, escriturados nos CFOP 1.933/2.933 ou sem indicação do código de operações respectivo, as quais representam despesas com alimentação, água, aluguel e manutenção de equipamentos, análise de crédito, armazenagem de resíduos, assistência médica, comissões financeiras diversas, comunicação, hospedagem, judiciais e extra-judiciais, diárias e viagens, honorários advocatícios, lavagem de veículos, informática, monitoramento e alarme, planos de saúde, patrocínios, serviço de entregas, telefonia, vale-transporte, além de outras.

17. Conforme pode ser verificado, todas as operações representam despesas administrativas normais de qualquer empresa, mas que, entretanto, não podem ser consideradas como gastos passíveis de apropriação de crédito do PIS não cumulativo, haja vista que não representam insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços em geral.

Por sua vez, a Recorrente ao defender seu direito creditório se limita defender que são custos/despesas consumidas no desenvolvimento das atividades da empresa – prestação de serviço de mecânica - sendo necessários para deslocamentos de funcionários, pedágios, hospedagem, alimentação, vejamos:

“(…)

Na hipótese dos autos, a autoridade fiscal procedeu a glosa dos custos empregados com despesas consumidas no desenvolvimento das atividades da empresa, decorrentes de alimentação, viagens, combustíveis, hospedagem, uniformes, dentre outros.

A Recorrente presta serviços de mecânica em locais distantes da sua sede, através do socorro a caminhoneiros que estão em trânsito pelas regiões Oeste, Sudoeste e Noroeste do Estado do Paraná (área de concessão da recorrente junto à Mercedes-Benz), mediante o deslocamento de uma equipe de mecânicos especializada até o ponto da Rodovia onde se encontra o cliente com seu caminhão avariado.

Daí a justificativa para os custos com deslocamento de funcionários e pedágios, bem como viagens, combustíveis, hospedagem, alimentação e bebidas para os seus funcionários, sem os quais não seria possível prestar os serviços fora do estabelecimento da recorrente. Tratam-se, portanto, de custos intimamente ligados aos serviços executados pela recorrente, o que legitima a apropriação dos créditos em questão.

(…)”

De fato, conforme se constata em seu contrato social a Recorrente tem como principal atividade a exploração de comércio de veículos automotores, venda de peças e acessórios e prestação de serviço de manutenção de veículos automotores.

Pela análise de sua atividade com a lista de despesas glosadas, temos claramente que trata-se de despesas administrativas, alimentação, transporte, hospedagem de funcionários dentre outras, que são alocados na sua prestação de serviços, mas que não se enquadram como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Ademais, é importante pontuar que a Recorrente mesmo após intimada não apresentou nos autos nenhuma prova apta a amparar o direito de crédito sobre os itens glosados, não esclarecendo sequer materiais e serviços que não estavam identificados em sua escrita fiscal, sendo certo que no processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte.

Assim, as glosas devem ser mantidas.

Dispositivo

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima

ACÓRDÃO 3002-002.918 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10935.900475/2013-33

DOCUMENTO VALIDADO