



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.903291/2011-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-001.688 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 9 de dezembro de 2020
Recorrente CALPAR COMÉRCIO DE CALCÁRIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO.

Verificada a ocorrência da preclusão consumativa em relação aos argumentos relacionados ao tópico “Materiais de uso geral, manutenção predial, conservação e limpeza” nos termos do artigo 16 e 17 do Decreto-lei nº 70.235/72.

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CREDITAMENTO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

De acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, os dispêndios com material de embalagem devem ser considerados como dedutíveis na apuração da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CREDITAMENTO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. FRETES DE PEÇAS PARA MANUTENÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA

A manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados na extração do calcário e no seu armazenamento, bem como os combustíveis e lubrificantes neles utilizados, dariam direito a créditos se efetivamente comprovada a sua utilização no processo produtivo. A ausência de provas no emprego das máquinas, equipamento e veículos veda o aproveitamento de créditos no regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Neste mesmo sentido não podem ser aproveitadas as despesas com frete de peças para a referida manutenção.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.833/03, introduzido pela Lei n.º 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relacionada a “Materiais de uso geral, manutenção predial, conservação e limpeza” e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relacionadas ao Material de Embalagens.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins, no valor de R\$ 72.786,76, apurado sob a modalidade não cumulativa, decorrente de vendas no mercado interno com alíquota zero, referente ao quarto trimestre de 2006.

A contribuinte apresentou declaração de compensação vinculada a esse pedido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa – PR, por meio do despacho decisório de fls. 404/415, reconheceu em parte o direito creditório, no montante de R\$ 38.263,00, homologando as compensações efetuadas até esse limite, tendo em vista a glosa dos seguintes itens, que não se enquadravam como insumos nos termos da legislação vigente:

a) **Manutenção de Veículo Material:** batente mola (Volvo), câmara de ar, correia do ar condicionado, coxim case, cruzeta, filtro de combustível, pneu, quilometragem veículo terceiros, diversas peças veículos, mão de obra veículos, volante, recape pneus, entre outros, conforme fls. 319, 327, 328, 332, 333, 334, 341, 350, 351, 352, 353, 354, 359, 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 381, 382, 383, 384, 385;

b) **Combustíveis e Lubrificantes:** Gasolina, Óleo Diesel, gás, entre outros, conforme fls. 346, 347, 348, 349, 358, 386;

c) **Material de Construção:** Areia, Cimento, Ferro Constr., Tinta Esmalte Sintético, Caixa D'água, Pedra Britada, entre outros, conforme fls. 339, 342, 377, 378, 390;

d) **Aquisições com Alíquota Zero:** Corretivo de Acidez – Calcário Agrícola – Padrão Calpar, conforme anexo I;

e) **Material para Embalagem:** Embalagem Polipropileno, conforme Anexo I;

f) **Outros itens:** botina Segur, Sola, Correia Transportadora, Disjuntor, Fita Crepe, Fita Isolante, Parafuso, Prego, Torneira, Tubo Concreto, Cola, Lâmpada, Parafuso, Porca Sext., conforme fls. 322, 323, 324, 325, 329, 331, 335, 336, 337, 338, 344, 355, 360, 362, 372, 373, 374, 376, 379, 387, 389.

(...)

(...) Os itens relacionados acima não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo), Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativo.

Itens como Material de Uso Geral, Manutenção Predial, Conservação e Limpeza, por mais que sejam imposições da legislação trabalhista e de órgãos de vigilância sanitária, não tem previsão legal para o creditamento na aquisição.

(...)

Na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, Anexo I, foram incluídas aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito, como: corretivo de acidez – calcário agrícola (TIPI 25).

(...)

Cientificada do despacho decisório em 26/12/2011 (fl. 503), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 23/01/2012 (fls. 451/464), na qual alega que:

- a verdade material é um dos princípios que norteiam o processo administrativo. No caso, a verdade é que o crédito existe e é legítimo, sendo nada mais justo que ele seja reconhecido para fins do pedido de ressarcimento e da compensação efetuada;
- em conformidade com o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 8º, § 4º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, resta claro que o material de embalagem gera direito a créditos e, portanto, não há razão para sua glosa;
- as aquisições de serviços para manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, bem como as peças para manutenção deles geram direito a crédito, conforme dispõe a própria RFB na Solução de Divergência nº 14, de 31/10/2007, não havendo razão para sua glosa;

- os valores referentes a fretes pagos a terceiros nas aquisições de peças, quando suportados pelo comprador, como é aqui o caso, integra o custo de aquisição dos insumos. Com esse entendimento, cita-se a Solução de Consulta n.º 234, de 13/08/2007, da RFB. Desse modo, se as aquisições de peças de reposição de máquinas, equipamentos e veículos geram direito a crédito, então os fretes das aquisições delas também geram, não existindo razão para sua glosa;
- foram glosados créditos relativos a aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões e pás carregadeiras que efetuam o transporte interno de materiais, que consiste na carga, transporte e descarga das pedras até o setor de britagem. Os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que efetuem transporte interno dos produtos que fazem parte da produção geram direito a créditos, por fazerem parte do conceito de insumo, não havendo razão para sua glosa. Citam-se a Solução de Consulta n.º 85, de 07/04/2008, e o Acórdão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 919363/DF;
- o auditor fiscal, sob o fundamento de ausência de previsão legal ou permissão judicial levou a efeito a glosa de créditos apropriados em relação à entrada de produtos sujeitos à alíquota zero. Esse entendimento não merece subsistir. Para evitar o pagamento futuro da contribuição nas hipóteses de isenção e alíquota zero, a contribuinte tem o direito de se creditar do que seria cobrado na operação anterior, cujo montante deixou de ser pago devido à alíquota zero. Assim, o direito aos créditos oriundos de aquisição de insumos ou material de revenda sujeitos à alíquota zero merece ser reconhecido, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, como é o caso no IPI. Citam-se decisões do Supremo Tribunal Federal sobre essa questão para o IPI;
- conforme entendimento manifestado pelo Carf no Acórdão n.º 3202-00.226, o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos na modalidade não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa. Cita-se, também, o Acórdão do TRF da 4ª Região na Apelação Civil n.º 002904040.2008.404.7100/RS. Também por essa razão, fica demonstrada a improcedência do despacho decisório;

A DRJ em São Paulo I/SP julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme **Acórdão n.º 16-52.841** a seguir transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. ATOS NORMATIVOS.

É dever dos julgadores que compõem as turmas das DRJs observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo discutir, em sede de contencioso, alegações que remetam a questões de suposta ilegalidade e inconstitucionalidade desses atos.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo

também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, agregando-lhe valor. Não gera crédito a despesa com material de embalagem utilizada apenas para transporte do produto pronto.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. VEÍCULOS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. EMPREGO DIRETO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, somente geram direito a crédito para desconto na apuração da Cofins, na modalidade não cumulativa, se comprovado o emprego direto na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que as partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. EMPREGO DIRETO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

As despesas efetuadas com combustíveis e lubrificantes pagas a pessoa jurídica domiciliada no País somente geram direito a crédito para desconto na apuração da Cofins, na modalidade não cumulativa, se comprovado o emprego direto na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA.

Não dá direito a crédito a ser descontado na apuração da Cofins, na modalidade não cumulativa, o valor da aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentado inicialmente os conceitos da não-cumulatividade e de insumos para fins da legislação do PIS e da COFINS, entendendo ser aplicado o conceito utilizado na legislação do imposto de renda para fins de creditamento em relação a tudo o que se incorpora ao custo de produção (todas as despesas operacionais da empresa). Neste sentido, busca reverter as glosas procedidas pela fiscalização e mantidas pela decisão recorrida: 1) Materiais de Embalagens; 2) Serviços de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, bem como combustíveis e lubrificantes; 3) Fretes na aquisição de peças; 4) Materiais de uso geral, manutenção predial, conservação e limpeza. Apresenta também argumentos para reverter as glosas relacionadas a aquisições sujeitas à alíquota zero.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3001-001.688 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10940.903291/2011-94

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

No que concerne aos pressupostos materiais, o tema será abordado em tópico específico do Recurso Voluntário apresentado.

Mérito

A discussão de mérito objeto da presente demanda versa sobre o direito aos créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS relacionados a despesas e aquisições (listadas no relatório e detalhadas mais adiante) nas quais foram glosadas pela autoridade fiscal quando da análise do pedido de ressarcimento transmitido pela Recorrente.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e

pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial n.º 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

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

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

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

5. *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

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

7. *Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)*

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão n.º 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do Resp. n.º 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. 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. 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.

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

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) “*pelos singularidades de cada cadeia produtiva*”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia.

1) Materiais de Embalagens

A decisão recorrida negou direito a crédito neste item segundo os seguintes fundamentos:

De fato, para ser considerado insumo o material de embalagem deve exercer ação direta sobre o produto em fabricação. O material de embalagem simplesmente para transporte somente tem função após o produto pronto e, por essa razão, não gera créditos.

De acordo com o relato feito pela contribuinte das etapas de seu processo produtivo, ela não trabalha com estoque de calcário ensacado, só embalando o produto quando do pedido de compra (fl. 23). Infere-se, pois, que o material de embalagem não é incorporado ao produto, mas utilizado apenas para transporte.

Já a Recorrente alega que não há como promover a venda do calcário sem utilizar-se do uso das embalagens. Dispõe que o procedimento de creditamento adotado encontra-se em consonância com a Lei n.º 10.833/03 e com a IN SRF n.º 404/04.

Concordo com o entendimento exarado pela Recorrente. É notória a impossibilidade de realização da venda e da entrega do calcário sem que se utilize a embalagem na sua entrega, mesmo que esta ocorra após o pedido de compra. Entendo que a quantidade de calcário a ser vendido será determinante para se saber como o produto deve ser embalado. Destaco ainda que estamos diante de situação atípica de uma linha de processo produtivo convencional no qual já se sabe a quantidade padrão a ser embalada e posteriormente vendida.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

2) Serviços de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, bem como combustíveis e lubrificantes

Novamente reproduzo o disposto na decisão recorrida a respeito deste tema:

Em conformidade com o conceito de insumo, já acima tratado a partir da análise do disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 8º, inciso I, alínea b, e § 4º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, essa Solução de Divergência afirma que apenas as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda é que podem gerar créditos a serem descontados na apuração da contribuição devida.

No caso concreto, os valores glosados dizem respeito à manutenção de veículos que de forma alguma podem ser de antemão considerados como empregados diretamente no processo produtivo da interessada.

Por essa razão, a alegação da manifestante somente poderia ser aceita se ela tivesse trazido aos autos documentos que comprovassem o emprego dos veículos exclusivamente e diretamente no processo produtivo da interessada, o que, diga-se, ela não fez.

De igual modo, as despesas com combustíveis e lubrificantes só geram crédito a descontar se forem empregados diretamente no processo produtivo. A contribuinte afirma que esses combustíveis e lubrificantes teriam sido utilizados em caminhões e pás carregadeiras que efetuam o transporte interno de materiais ainda durante o processo produtivo. Todavia, ela também não trouxe aos autos nenhum documento que corroborasse essa alegação.

Em contrapartida, a Recorrente afirma o seguinte:

Com efeito, as atividades desenvolvidas pela recorrente compreendem a extração de calcário, com o seu posterior armazenamento em silos, antes da remessa do produto aos adquirentes.

Desse modo, utiliza-se de vasta gama de maquinário, equipamentos e veículos para exercer sua atividade, e por esta razão devem ser realizadas frequentes manutenções, que abrangem a reposição de peças avariadas, bem como constantes trocas de lubrificantes e combustíveis.

Frisa-se: a continuidade das atividades desenvolvidas pela contribuinte restaria prejudicada sem as providências acima descritas, razão pela qual é evidente que estas compõem o processo produtivo da contribuinte.

Segundo o conceito de insumos exposto acima, os argumentos apresentados pela Recorrente poderiam perfeitamente se enquadrar como essenciais ao processo produtivo. A manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados na extração do calcário e no seu armazenamento bem como os combustíveis e lubrificantes neles utilizados dariam direito a créditos se efetivamente comprovada a sua utilização no processo produtivo, entretanto, conforme disposto na decisão recorrida, a Recorrente não logrou comprovar com documentos suas alegações, nem mesmo foi capaz de trazê-los em sede de Recurso Voluntário.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

3) Fretes na aquisição de peças

Vejamos o disposto na decisão recorrida no que concerne aos fretes na aquisição de peças:

A própria manifestante assevera que o frete pago a terceiros nas aquisições de peças integra o custo de aquisição dos insumos. Dessa forma, o procedimento normal é ela contabilizar o frete na aquisição no custo da mercadoria comprada e, conseqüentemente, ao aproveitar o crédito referente às peças adquiridas já aproveita, de forma englobada, o crédito referente ao frete.

No caso concreto, a autoridade administrativa não glosou nenhum valor especificamente por ser frete na compra. Com efeito, apenas constam fretes glosados em relação a algumas peças nos demonstrativos do Anexo I. Assim, se a glosa das peças foi correta, como acima dito, correta também a glosa do frete.

Vale esclarecer que só é possível o desconto do crédito especificamente calculado sobre o frete de compra se restar comprovado que ele não tenha integrado o custo da peça adquirida e não tenha o crédito já sido aproveitado, o que não é aqui o caso.

Entretanto a Recorrente alega que este frete concerne a aquisição de peças destinadas a manutenção de suas máquinas, equipamentos e veículos descritos no item 2 acima, e que, havendo o crédito a favor do contribuinte naquele item, naturalmente também haverá crédito do frete pago na aquisição das peças destinadas àquela manutenção.

De fato, se houvesse sido concedido o crédito referente à manutenção de máquinas, equipamento e veículos do item 2, por via de consequência o frete na aquisição das mencionadas peças também geraria direito a crédito da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS. Entretanto, tendo em vista que não houve a concessão do direito creditório daqueles dispêndios, também não cabe o direito ao crédito dos fretes discutidos neste tópico. Devendo, portanto, manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

4) Materiais de uso geral, manutenção predial, conservação e limpeza

A Recorrente trouxe os seguintes argumentos no que concerne este tópico:

A Receita Federal do Brasil negou o direito ao crédito sobre aqueles materiais de uso geral (item " f objeto de glosa), materiais empregados na manutenção predial (item "c" da glosa), e aparato destinado à conservação e limpeza (item " f), sob o fundamento de que inexistia permissivo legal que reconheça o direito ao crédito.

Contudo, referidos materiais mostram-se imprescindíveis à continuidade das atividades da empresa (como a manutenção predial), bem como decorrem de obrigações que possuem o desígnio de assegurar ambiente de trabalho seguro ao trabalhador (materiais de uso geral, manutenção e limpeza).

Destaque-se que estes itens constam no relatório proferido pela unidade de origem quando da edição do despacho decisório, entretanto, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade nada foi mencionado a respeito deste tema e, por conseguinte, não foi abordado pela decisão recorrida.

Portanto, verifica-se a ocorrência da preclusão consumativa nos termos do artigo 16 e 17 do Decreto-lei n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; r; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

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)"(grifei)

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso neste particular.

5) Glosas relacionadas a aquisições sujeitas à alíquota zero

Como último item argumentado pela Recorrente, vejamos primeiro o disposto na decisão recorrida:

Quanto aos créditos apropriados em relação aos produtos sujeitos à alíquota zero, não é verdade que a autoridade administrativa tenha fundamentado a glosa na ausência de previsão legal ou permissão judicial. Pelo contrário, ela deixou expresso no despacho decisório que a vedação do crédito está muito clara no disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, que dispõe que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

(...)

Portanto, não se trata de uma ausência de previsão legal para o desconto desses créditos, mas sim de uma vedação expressa na legislação, diante da qual não há que se fazer analogia com o IPI.

Assim, novamente conclui-se pela correção da glosa efetuada no despacho decisório, nesse ponto em relação aos bens sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente entende que este fundamento da decisão recorrida não deve prosperar pelos seguintes motivos:

Com efeito, para evitar o pagamento do PIS e da CONFIS nas hipóteses de aquisição à alíquota zero, o contribuinte possui o direito de se creditar do que seria cobrado na operação anterior, cujo montante deixou de ser pago.

Como já exposto no presente recurso, isso ocorre em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Entendo que a decisão recorrida está com a razão.

Vejamos o artigo 3º, §2º, II da Lei n.º 10.833/03, introduzido pela Lei n.º 10.865/04, dispõe:

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 n.º 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

Apesar de estarmos diante de um regime da não-cumulatividade, tal qual citado pela Recorrente, necessário se proceder da forma como estatuído na norma de regência. A legislação supra reproduzida é clara no sentido de ser vedado o aproveitamento de crédito em relação ao valor de aquisição de bens e serviços que não estejam sujeitos ao pagamento da contribuição. Portanto, correta a glosa de crédito proferida no despacho decisório e mantida pelo Acórdão da DRJ em São Paulo.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relacionada a “Materiais de uso geral, manutenção predial, conservação e limpeza” e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relacionadas ao Material de Embalagens.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva