ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10945.000301/2009-73

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10945.000301/2009-73
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-005.658 – 3ª Turma**
Sessão de	19 de setembro de 2017
Matéria	COFINS - CONCEITO DE INSUMOS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Inserem-se no conceito de insumos, para fins de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, os bens consumidos diretamente no processo produtivo do produto destinado a venda, nos termos dos art. 3º, inc. II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Sousa, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 67 do antigo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em face do Acórdão nº 3102-002.045, de 25/09/2013, o qual possui a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*
>
> *INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.*
>
> *Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, para verificar se determinado bem ou serviço pode ser qualificado como insumo, é necessário analisar seu grau de inerência (um tem a ver com o outro) com a produção ou o produto, e o grau de relevância desta inerência (em que medida um é efetivamente importante para o outro ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências).*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. ATENDIMENTO AO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.*
>
> *Por força do que prescreve o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dão direito ao crédito os custos com frete no transporte, realizado entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte, de matérias-primas aplicadas no processo de produção.*
>
> *DESPESA COM FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E O ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Por falta de previsão legal, as despesas com frete realizadas no transporte de produtos acabados entre o estabelecimento industrial e distribuidor da mesma pessoa jurídica não integra a base de cálculo para cálculo de crédito da Cofins não cumulativa.*
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimento de créditos da Cofins, apurados no regime de incidência não cumulativa - exportação, relativos ao ano-calendário de 2007, que foram cumulados com pedidos de compensação.

A Fazenda Nacional pede o provimento do seu recurso especial em relação aos seguintes itens: (1) direito creditório relativo a bens indicados no CFOP 1.556 e 2.556, relativos às exigências da vigilância sanitária, quais sejam, produtos químicos, produtos de limpeza, detergentes, indumentária e produtos de higienização indispensáveis para o cumprimento das exigências sanitárias impostas pelo Poder Público relativamente à indústria de processamento de alimentos, (2) relativos à manutenção de máquinas e equipamentos e lubrificantes; (3) gás liquefeito de petróleo - GLP utilizados na queima do pêlo suíno para abate.

O recurso especial foi admitido nos termos do Despacho de Exame de Admissibilidade, e-fls. 6453/6460, exarado pelo então Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

O contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido, bem como do recurso especial e do despacho de admissibilidade e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.833/2003. Como visto, no Acórdão recorrido adotou como critério o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido tenha uma relação de pertinência entre os bens e serviços adquiridos e a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins:

> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*
>
> *(...)*
>
> *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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*
>
> *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;*
>
> *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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

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 - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

~~*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*~~

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do ***caput****, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

~~*§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.*~~

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 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 nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

> *I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*
>
> *II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*
>
> *III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*
>
> *§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*
>
> *(...)*

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

Passamos então a analisar os itens objeto do recurso da Fazenda Nacional:

(1) **direito creditório relativo a bens indicados no CFOP 1.556 e 2.556, relativos às exigências da vigilância sanitária, quais sejam, produtos químicos, produtos de limpeza, detergentes, indumentária e produtos de higienização indispensáveis para o cumprimento das exigências sanitárias impostas pelo Poder Público relativamente à indústria de processamento de alimentos.**

Quanto a esse item, importante transcrever abaixo trecho do voto constante do Acórdão da DRJ para deixar claro que a insurgência do contribuinte não é total quanto aos itens glosados, veja a seguir:

> (...)
>
> A interessada comentou o entendimento do fisco, de que os bens classificados no CFOP 1.556/2.556, não se enquadrariam no conceito de insumo e que representariam bens de uso e consumo, glosando, da base de cálculo de créditos, o montante de R$ 6.763.448,36 (representado por 8.803 notas fiscais, relacionadas As fls. 4772/4983); a contribuinte concorda com tal glosa até o montante de R$ 4.240.897,69, dizendo que, por outro lado, o valor remanescente (R$ 2.522.550,67) seria referente a bens utilizados no processo industrial, tais como matérias-primas,

> insumos de produção e embalagem, o que lhe conferiria direito ao correspondente crédito, anexando, às fls. 6236/6306, lista de tais bens.
>
> (...)

Quanto a esses itens, o Acórdão recorrido concedeu o direito ao crédito em relação aos seguintes itens, destacados no trecho abaixo transcrito do voto da relatora:

> (...)
>
> Feito este esclarecimento e tendo em vista que a Recorrente se dedica à produção de carne e leite para consumo humano, por óbvio que se devem incluir no conceito de insumo os produtos químicos, produtos de limpeza, detergentes, indumentária e produtos de higienização indispensáveis para o cumprimento das exigências sanitárias impostas pelo Poder Público relativamente à indústria de processamento de alimentos.
>
> (...)

Quero registrar que a própria Receita Federal já afastou a necessidade de que para ser insumo e ter direito ao crédito, haja necessidade do desgaste do bem consumido, pelo contato físico com o bem em produção. Tal fato pode ser constatado pelo que foi disposto na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016. Abaixo transcrevo a sua ementa em relação ao PIS que é idêntica da Cofins:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.*
>
> *1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*
>
> *2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*
>
> *3. **Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com**:*
>
> *3.a) **partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção**;*

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) ***bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;***

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

> *4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.*
>
> *Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.*
>
> *Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.*
>
> *Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.*
>
> *(...)*

Penso que esta interpretação está mais coerente, sobretudo com o disposto no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, na medida em que se exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda. Entendo que não há espaço para estender para outros bens ou serviços utilizados na etapa pré-industrial ou em período posterior ao encerramento do processo produtivo.

Neste sentido pelo que foi exposto no voto do Acórdão recorrido, parece-me que os produtos químicos, produtos de limpeza, detergentes, indumentária e produtos de higienização indispensáveis para o cumprimento das exigências sanitárias impostas pelo Poder Público relativamente à indústria de processamento de alimentos, atende ao conceito de insumos erigidos pela Lei, na medida em que são utilizados e consumidos no processo produtivo propriamente dito do produto destinado a venda. Compreendo que a utilização destes produtos têm o mesmo alcance dos itens 3-a e 3-c da Solução de Divergência acima transcrita.

(2) relativos à manutenção de máquinas e equipamentos e lubrificantes

Nesta mesma linha de entendimento, o acórdão recorrido reconheceu a legitimidade dos créditos relativos à manutenção de máquinas e equipamentos e lubrificantes utilizados também no processo produtivo. Ante a falta de evidência de que não se destinam ao uso e consumo dentro do processo produtivo, penso que não há como não acatar referidos créditos, pelas mesmas razões já expostas no item anterior.

(3) gás liquefeito de petróleo - GLP utilizados na queima do pêlo suíno para abate.

Compreendo que se trata de insumo utilizado diretamente no processo industrial do contribuinte.

Assim, por se tratar de bens utilizados e consumidos dentro do processo produtivo do produto destinado a venda, nego provimento ao RE da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal