



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10970.720273/2012-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.062 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria Auto de Infração - PIS/Pasep e Cofins
Recorrente ABC INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A ABC-INCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

As regras de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep no Sistema Não-Cumulativo admitem que do valor dos débitos contabilizados no período sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

A interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

As regras de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins no Sistema Não-Cumulativo admitem que do valor dos débitos contabilizados no período sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

A interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado. A Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro – Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

EDITADO EM: 09/12/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Em decorrência de fiscalização procedida junto à contribuinte, foram lavrados, em 12/11/2012, os Autos de Infração de: a) Cofins, exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário total de R\$ 1.166.186,54, sendo R\$ 533.657,37 de contribuição; R\$ 232.286,14 de juros de mora (calculados até 30/11/2012); R\$ 400.243,03 de multa proporcional; b) PIS, exigindo-lhe recolhimento de crédito tributário total de R\$ 253.185,22, sendo R\$ 115.859,81 de contribuição; R\$ 50.430,54 de juros de mora (calculados até 30/11/2012); R\$ 86.894,87 de multa proporcional.

Os lançamentos decorreram da apuração de infração caracterizada por falta/insuficiência de recolhimento da Cofins e do PIS não-cumulativos, como detalhado no termo de Verificação Fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal, consta que:

“(...) Os valores glosados se deram em virtude do aproveitamento indevido de créditos associados à aquisição de produtos que não se enquadraram no conceito de insumos à luz da legislação do PIS/COFINS (leis 10.637/2002, 10.833/2003 e IN SRF 404/2004), tais como materiais não utilizados nem consumidos no processo industrial, convênios médicos, programas de alimentação ao trabalhador, serviços de vigilância, gastos com passagens e transportes de funcionários, dentre outros. Os quadros a seguir apresentam os subtotais mensais correspondentes às bases de cálculo das contribuições glosadas no procedimento da análise dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, cujos detalhamentos dos valores e contas contábeis não admitidas na contabilização do crédito constam das planilhas intituladas "BC CRÉDITOS GLOSADOS" e das respectivas Informações Fiscais, todos anexos e partes integrantes deste Termo de Verificação Fiscal(...).”

“(...) Para os meses de março a junho de 2008 foram utilizados saldos de créditos presumidos remanescentes para dedução de ofício, o que resultou em não apuração de diferenças para estes, meses. Em contrapartida, no mês de julho de 2008 apurou-se crédito presumido descontado a maior, conforme detalhamento apresentado a seguir(...)”.

(...) Pode-se observar que as diferenças equivalem aos valores de glosas efetuadas entre março e junho de 2008, que foram utilizadas para deduções de ofício nestes períodos. Estas diferenças surgiram no mês de julho/2008 devido ao completo exaurimento neste mês dos saldos de créditos vinculados ao mercado interno e ao presumido, utilizados na apuração das contribuições.

Os saldos de créditos vinculados às receitas de exportação não foram utilizados para deduções de ofício na apuração das contribuições, tendo em vista que todo o saldo remanescente deste tipo de crédito é utilizado pelo contribuinte em pedidos de ressarcimento e declarações de compensação(...).

A contribuinte apresentou impugnações, com igual teor tanto para o PIS como para a Cofins, nas quais alega que:

(...) em momento algum agiu de má-fé ou com dolo no desempenho de suas atividades, não podendo ser penalizada de forma contrária aos princípios basilares do direito.

(...) A lei não pode ser fonte de privilégios, nem tampouco de perseguições, as sobretudo, instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado na CF. art.150.

Vedação ao Confisco (...)

Princípio da legalidade. Não cabe a norma infralegal definir o que é insumo nem tampouco ao ente fiscalizador(...)

(...) O conceito de insumos na ciência econômica engloba desde os custos de produção, aí inclusas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens, a mão-de-obra empregada e os encargos de depreciação, bem como, as despesas necessárias à colocação da produção no mercado (despesas com vendas) e a sua administração (despesas administrativas), englobando, assim, os bens e serviços de uso e consumo(...)

(...) enquadram-se como insumos para fins do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para o regime não-cumulativo do PIS e COFINS, os custos de produção, aí inclusas as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e térmica, a mão-de-obra empregada, os encargos de depreciação e de manutenção, visto estabelecer a legislação que dão direito de crédito os insumos utilizados na prestação dos serviços, ou produção ou fabricação dos bens destinados a venda.

Insumos são os custos destes serviços prestados ou dos bens produzidos ou fabricados, pois devem compor o custo "todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos com relação a cada produto" (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FINECAFI).(...)

Aponta decisões do CARF sobre o tema.

(...) a presente autuação não merece prosperar, em virtude da arbitrariedade estampada na lavratura do referido auto de infração, visto que limitou substancialmente o conceito de insumo, sem fundamentação.

(...)

A Lei nº 10.637/02, art. 3º, estabelece claramente que a Impugnante pode creditar-se da PIS sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação dos serviços, estabelecendo apenas duas condições: que sejam adquiridos no mês (§ 1º, I) e de pessoas jurídicas domiciliadas no País (§ 3º, I).

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.

Ainda que não esteja expressamente contido no inciso II do art. 3º, de forma exemplificativa, combustíveis e lubrificantes aplicados no processo produtivo ou na prestação de serviços são insumos. Daí a determinação contida no diploma legal, para não restar dúvida: todos os insumos dão direito de crédito, inclusive estes.

Estabelece ainda, a Lei 10.833/03 que não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga à pessoa física (art. 3º, § 2º).

Como podemos observar o que não dá direito a crédito não é a mão-de-obra em si, mas apenas quando paga à pessoa física, ou seja, as aquisições de bens e serviços de pessoas físicas não geram direito de crédito (art. 3º, § 2º). Ou ainda, com o mesmo resultado, somente gera direito de crédito as aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, § 3º). Assim sendo, a mão-de-obra vinculada ao processo industrial, paga à pessoa jurídica domiciliada no País gera direito de crédito, visto que não foi vedado por lei, quando contido numa das hipóteses dos incisos do caput do artigo 3º, no caso, insumo.

O disposto acima consta igualmente da Lei 10.637/02, portanto, aplicável também ao COFINS.(...) A Lei não estabeleceu qualquer outro critério ou condição, não cabendo ao duto fiscal utilizar-se de analogia ou elucubrações para glosar crédito licitamente aproveitado pela Impugnante.(...)

Não resta dúvida que a própria mão-de-obra na condição de insumo, no caso um dos maiores custos da Impugnante, quando adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País gera direito de crédito de PIS e COFINS. O mesmo se aplica aos benefícios, visto que a lei não vedou o crédito sobre os gastos com convênios médicos e odontológicos e com PAT Programa de Alimentação do Trabalhador, quando adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A própria legislação (Lei nº 11.898/2009), embora não tenha incluído o dispositivo legal no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que trata dos insumos, reconheceu o direito de crédito sobre os gastos com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos pelas empresas de limpeza, conservação e manutenção, in verbis:

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

(...)

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

Ainda que tais créditos não estivessem inclusos no conceito de insumo do inciso II, segundo o princípio da isonomia, o direito de crédito teria que ser estendido para os demais contribuintes do PIS e COFINS. De fato, o disposto no inciso X, acima, apenas fortalece o direito de crédito já contido no inciso II, referente a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação e fardamento ou uniforme, visto tratar de norma meramente interpretativa.

Para a atividade industrial, no caso, industrialização de soja e derivados, o termo insumo alcança os custos de produção dos produtos fabricados, desde que adquiridos de pessoas jurídicas, domiciliadas no país, especialmente: a) a mão-de-obra terceirizada e benefícios a empregados; b) os materiais aplicados (diretos e indiretos); c) os gastos com manutenção de máquinas, equipamento, software e hardware (automação industrial), veículos e obras do parque fabril, incluídas as partes, peças, acessórios, serviços e seguros; d) os gastos com transportes e movimentação de carga (matéria-prima, produtos intermediários e embalagens); e) os gastos com telecomunicações do parque fabril e com compra da matéria-prima;

f) os gastos com viagens dos funcionários da área industrial entre os dois parques fabris da Impugnante; g) equipamentos de segurança, inclusive uniformes; h) os gastos com treinamento do pessoal da área de produção.

Desta forma, incluem-se no conceito de insumo os gastos com convênio médico, odontológico e fornecimento de refeições para os funcionários ligados ao processo fabril (Unimed, Medilar, convênio odontológico, PAT).

Discorre ainda sobre o aproveitamento de créditos relativos materiais aplicados em obras; ferramentas, peças e acessórios; combustíveis e lubrificantes; uniformes e equipamentos de proteção; material de expediente; serviços prestados PJ; automação industrial (manutenção de equipamentos de informática, serviços de processamento de dados, serviços de consultoria de informática); jurídico, auditoria e consultoria; serviços de transportes (transporte de pessoal e gastos com correios malotes); serviços de telecomunicações; água e esgoto; feiras e eventos; lanches e refeições; serviços regulares (vigilância e limpeza de imóveis mão-de-obra temporária, cópias e autenticações e outros serviços de terceiros); serviços de manutenção (manutenção e reparos em bens imóveis, em veículos, em máquinas e equipamentos e diversos); comissão sobre aquisição de matéria-prima; seguros de veículos; treinamento (gastos com alimentação em treinamento, hospedagem e diárias); custos com viagens; outros custos.

Solicita diligência ante a impossibilidade de juntada de todos os documentos fiscais, em razão do volume, que comprovam os custos incorridos, indicando quesitos para elucidação.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

Os créditos passíveis de aproveitamento são aqueles utilizados nos termos da legislação pertinente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

Os créditos passíveis de aproveitamento são aqueles utilizados nos termos da legislação pertinente.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Expõe o entendimento do que sejam insumos para fins de apropriação de crédito no Sistema de apuração não cumulativo das Contribuições Sociais e do que defende serem os pressupostos da não cumulatividade.

Contesta os Atos Normativos editados pela Secretaria da Receita Federal na definição do que venha ser insumo.

Não pode prosperar o disposto acima, invenção regulatória da IN RFB 404/2004, pois os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não estabelecem esta condição, ou seja, não condicionam o aproveitamento do crédito de PIS e da COFINS à aplicação direta do insumo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

A questão não é nova, refere-se ao entendimento do que deve ser classificado como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições.

A Secretaria da Receita Federal, com ninguém desconhece, baixou Atos Normativos interpretando de forma notadamente restritiva o termo encontrado nas Leis que especificam os critérios de apuração das Contribuições. As Instruções Normativas n.º 247/02, com alteração introduzida pela IN 358/03, e 404/04, definem que, em se tratando de empresas

dedicadas à fabricação de bens para venda, como é o caso, o conceito de insumo restringe-se à *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

De seu turno, a Recorrente defende critério fundamentado em pressupostos situados em posição diametralmente oposta à escolhida pelo Fisco, segundo os quais todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa enquadram-se no conceito.

É entendimento majoritário na jurisprudência que vem se formando em segunda instância administrativa de julgamento, que o conceito de insumo, no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, situa-se em posição intermediária, nem tão restrito quanto a determinada pelo Fisco, nem tão amplo quanto defendem os contribuintes. Tem sido admitido o lançamento credor calculado com base nos gastos incorridos pela empresa, sob a condição de que se tratem de produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como pretendem limitar os Atos Normativos supra citados, não *sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.* Noutro vértice, não têm sido aceitas as despesas associadas à manutenção da atividade empresarial como um todo, sem qualquer vínculo especial com o processo produtivo propriamente dito.

De fato, salvo melhor juízo, não vejo razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, premissa por detrás das normas editadas pela Receita Federal do Brasil; tanto quanto não vejo respaldo legal para inclusão de tudo o quanto admite o sistema de apuração do Imposto de Renda, como frequentemente defendem os contribuintes. Esse balizamento, diga-se, está respaldado, de um lado, nas particularidades do método de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins e, de outro, na interpretação das disposições legais que autorizam a apropriação do crédito.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em conta que a não cumulatividade tributária traz em si a ideia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades desse Sistema, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que uma interpretação teleológica pareça conduzir de maneira insofismável nessa direção, o fato é que a mecânica de apuração das Contribuições não foi dessa forma definida em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, **admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na**

prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se encampássemos a tese de que insumo, terminologia derivada da expressão *input*, denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da sociedade empresária, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida pelo legislador ordinário no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

É claro que essa interpretação não pode prevalecer.

Insumo, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II do artigo 3º, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no caso das empresas comerciais, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. No comércio, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção do produto final. Desta forma, os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços haverão de observar o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Feito tais necessárias considerações preliminares, passo ao exame do caso concreto.

Aqui discute-se a possibilidade aproveitamento de créditos decorrentes de gastos com convênios médicos, programa de alimentação ao trabalhador, serviços de vigilância, gastos com passagens, transportes de funcionários etc.

A relação de gastos acima não está menos detalhada do que encontra-se no Processo. Obviamente, se apresenta insuficiente para análise e decisão caso a caso. Contudo, o contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, sequer faz menção ao vínculo dos gastos glosados ao processo produtivo da empresa, preferindo, em lugar disso, defender conceito amplo de insumo, com base em todo e qualquer tipo de dispêndio, o que, como se viu, não pode ser admitido.

Com base nisso, ausente na defesa argumentos capazes de estabelecer o necessário vínculo entre insumo e produto final, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 22 de outubro de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

Processo nº 10970.720273/2012-01
Acórdão n.º **3102-002.062**

S3-C1T2
Fl. 6

CÓPIA