



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

Processo nº 11065.100043/2006-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.523 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2014
Matéria COFINS
Recorrente H KUNTZLER & CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

o conceito de insumos para efeito de PIS e COFINS deve se relacionar aos **gastos, em bens e/ou serviços, utilizados no processo produtivo, sem os quais a produção da empresa seria inviabilizada, e com isso não haveria geração de receitas.**

No caso concreto, a única despesa/custo passível de aproveitamento é relacionada ao crédito do Tratamento de Resíduos Industriais, decorrente de exigência legal.

Recurso Voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial a o recurso, nos termos do voto da relatora

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

(assinado digitalmente)

FÁBIA REGINA FREITAS- Relator.

(assinado digitalmente)

EDITADO EM: 08/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal e Fábiana Regina Freitas.

Relatório

Trata-se de pedido de Compensação/Ressarcimento de saldo credor de COFINS não cumulativa relativo ao 4º. Trimestre de 2005 no valor total de R\$ 1.247.073,30.

O cálculo dos créditos apurados pela Recorrente levou em consideração depreciação de máquinas e equipamentos, despesas e custos da empresa que a fiscalização glosou em parte por entender que essas despesas e custos não estavam ligadas ao processo produtivo sua atividade. Restaram glosados, assim, o valor de R\$ 36.497,41 (trinta e seis mil, quatrocentos e noventa e sete reais e quarenta e um centavos) (fls. 160/171).

Em face do despacho a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 191/206), apontando que a definição de insumos no caso do PIS e da COFINS é muito mais ampla do que a aplicada ao IPI e ao ICMS. Assevera que *“se enquadra no conceito de "insumo" que irá, direta ou indiretamente, proporcionar o incremento do objeto social da empresa, todos os serviços intrinsecamente necessários à atividade da empresa, tais como: os valores pagos a empresas pela representação comercial (comissões), as despesas de marketing para divulgação do produto, os serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), os serviços de limpeza, os serviços de vigilância, etc”*. Passa a discorrer a respeito a respeito de algumas das despesas/custos glosados, defendendo o seguinte:

assistência médica e odontológica — a empresa proporciona a assistência médica e odontológica aos seus funcionários, mediante a contratação de empresas especializadas para tanto, como forma de prover uma melhor saúde física aos seus funcionários;

- comissões s/vendas — nesse item são incluídas as despesas relativamente às comissões pagas às pessoas jurídicas que intermediam as vendas da impugnante, sendo que tais despesas, inclusive, são consideradas como custo direto com vendas, para fins contábeis;

- tratamento de resíduos industriais — a empresa é obrigada, por expressa disposição legal, a tratar os seus resíduos industriais, o que realiza através de empresa especializada.

- transporte de pessoal e pagamentos realizados a empresas de refeições coletivas — a impugnante contrata empresas especializadas para o transporte de pessoal e o preparo de refeições aos seus funcionários. Apesar de constar que as despesas são referentes ao Programa de Alimentação ao Trabalhador, na verdade esses são os valores pagos às empresas credenciadas perante o PAT, para fornecer refeições coletivas a funcionários;

despesas de exportação e manutenção de software — sem a contratação de empresas exportadoras, as mercadorias produzidas pela impugnante não serão remetidas ao mercado externo. Da mesma forma, sem a manutenção de software, que gerencie todas os controles internos, a empresa não poderá realizar adequadamente as suas atividades.

A DRJ, por meio de aresto de fls. 236/240 entendeu por bem manter as referidas glosas. A ementa do referido julgado é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: Não há previsão legal para o creditamento de valores referentes à depreciação dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

Em face do mencionado aresto, foi interposto o presente Recurso Voluntário, mediante o qual a contribuinte reitera as mesmas razões já expedidas em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fábiana Regina Freitas

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, assim dele tomo conhecimento.

Em primeiro lugar faz-se necessário esclarecer que os custos e despesas levados a crédito pela empresa e glosados pela fiscalização são os seguintes: 453 — *Auxílio Creche*; 472 — *Auxílio Creche*; 483 — *Serviços de Terceiros PJ — Manutenção*; 485 — *Manutenção e Reparos*; 486 — *Despesas c/Veículos — Diversas*; 491 - *Bens de Reduzido Valor*; 492 — *Custos c/Importação (serviço de Despachantes)*; 501 — *Manutenção de Instalações*; 505 — *Assistência Médica e Odontológica*; 506 — *Assistência Farmacêutica*; 742 — *Tratamento de Resíduos Industriais*; 507 — *Transporte de Pessoal*; 508 — *Formação Profissional*; 509 — *Lj nches e Refeições*; 510 — *Roupas e Equipamentos de trabalho*; *Progri Alimentação do Trabalho — PAT*; 523 — *Comissões s/Vendas*; 2297 — *S bs de Despacho Aduaneiro*; 532 — *Propaganda e publicidade e anúncios*; 534 — *Assistência técnica e jurídica*; 559 — *Serviços de Terceiros PJ (despesas geral de administração)*.

Já a depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa, cujos créditos também foram glosados pela fiscalização são relativos aos seguintes equipamentos (fls. 162/163): Bebedouro Industrial; Balcão para recepção, arquivo de aço, computador, impressora, no break, central telefônica, mesa de reuniões, sistemas operacionais Oracle, carros, capota para furgão, ônibus, licença para sistemas de computador e equipamentos de rádio.

De se notar que a empresa ora Recorrente, segundo ela própria descreve em seu recurso, *se dedica à fabricação de calçados destinados, quase que na sua totalidade, para o exterior, conforme comprova seu contrato social* (fl. 250).

O conceito de insumo para efeito de PIS e COFINS tem sido bem debatido nesse Eg. CARF e, nessa linha, filio-me a posição muito bem traçada pelo Conselheiro Luis Eduardo Barbieri, por ocasião do julgamento do PA n. 11686.000181/2008-94 abaixo transcrita. Para o Conselheiro, o conceito de insumos para efeito de PIS e COFINS deve se relacionar aos **gastos, em bens e/ou serviços, utilizados no processo produtivo, sem os quais a produção da empresa seria inviabilizada, e com isso não haveria geração de receitas.**

“A meu ver, ambas as posições extremas (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas menos despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado; o PIS e a COFINS incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Desse modo, é preciso deixar assentado que, de um lado, o conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI – restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção, de outro lado, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

(...) Muito bem. Partamos para delimitar o conteúdo semântico do vocábulo “insumos” aplicável ao PIS e a Cofins.

Compartilhamos do entendimento (da escola do Constructivismo Lógico-Semântico) pelo qual o intérprete, sempre, deve partir dos enunciados prescritivos para construir a norma aplicável ao caso concreto, atribuindo sentido e definindo o alcance ao texto bruto da lei. Assim, a partir dos enunciados da Lei nº 10.637/2002 (e, também, Lei nº 10.833/2003, para a Cofins), alterada pela Lei nº 10.865, de 2004, é que devemos construir os critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições, definindo quais as rubricas que podem gerar direito de crédito (aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência).

*Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “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 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).*

Registre-se, de antemão, que não há nenhum dispositivo legal indicando que se deva buscar o significado do termo “insumo”, de maneira restritiva, com

base na legislação do IPI (como também não há estabelecendo a interpretação extensiva, nos moldes do IRPJ).

Onde a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo. A própria lei, portanto, ao introduzir no ordenamento jurídico a sistemática da não cumulatividade, já dispôs sobre a possibilidade do abatimento de determinados créditos com o intuito de afastar, ou ao menos atenuar, a cumulatividade, até então existente, das referidas contribuições, com fundamento no que dispôs o artigo 195, parágrafo 12, da CF/88 (não cumulatividade).

Embora não muito claramente, o enunciado prescritivo acima referido (artigo 3º, II, Lei nº 10.637/2002) indicou que poderiam ser descontados créditos relativos aos insumos **utilizados** na produção ou fabricação de bens/produtos destinados à venda. Deste modo, a lei não restringiu o crédito apenas aos insumos diretamente aplicados no produto, como entendem alguns; ao contrário, prescreveu que os bens e serviços **utilizados, diretamente ou indiretamente, indiferentemente a meu ver, como insumos, portanto todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo**, poderiam ser descontados, e desde que **relacionado ao objeto social** da empresa (porque somente as atividades ali previstas podem relacionar-se com o processo produtivo da empresa).

Deve-se, destarte, apurar quais foram os gastos (bens e serviços) utilizados no processo produtivo são necessários, pertinentes e inerentes para elaboração do produto final destinado a venda, que resultam no auferimento das **receitas tributáveis**, representativas da materialidade sobre as quais se dá a incidência do PIS e Cofins (aspecto material da regra-matriz de incidência). Ademais, observe-se

que o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 (com a nova redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) incluiu na delimitação do sentido do termo “insumos”, além dos bens, também os “serviços”, denotando claramente, a meu ver, a intenção de ampliar o conceito de insumo, não o restringindo apenas ao da legislação do IPI. Por óbvio,

os bens e serviços citados no artigo 3º, II, das referidas leis, não “são” insumos, mas são **“utilizados como”** insumos no processo produtivo, como advertiu Marco Aurélio Grecco (<http://arquivos.portaldaindustria.com.br>). **Essa noção é de extrema importância: devem-se perquirir quais são os gastos, em bens e/ou serviços, utilizados no processo produtivo, sem os quais a produção da empresa seria inviabilizada, e com isso não haveria geração de receitas.**

(...)

De outro lado, a meu ver, também não houve intenção do legislador em ampliar o conteúdo semântico do vocábulo “insumo”, equiparando-o aos conceitos de custos e despesas operacionais previstos na legislação do IRPJ. Se assim o fosse, não seria necessário relacionar, de forma exaustiva, todas as hipóteses permissivas de créditos nos incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. Além, é claro, de disporem sobre materialidades distintas como já anotado linhas acima (receita não é lucro!).

Com base nesse conceito, passo a analisar cada uma das glosas procedidas pela fiscalização:

1 - Auxílio Creche; Assistência Médica e Odontológica; Assistência Farmacêutica; Transporte de Pessoal; Lanches e Refeições; Formação Profissional; Programa Alimentação do Trabalho — PAT

Tais despesas relacionam-se a gastos normais e corriqueiros da empresa com seus empregados, mas não estão relacionadas ao processo produtivo da empresa. Não são custos/despesas sem os quais a empresa deixaria de produzir seu produto final.

Assim, entendo que acertada a glosa procedida pela fiscalização.

2 - Manutenção e Reparos e Manutenção de Instalações

Em relação a essa despesa/custo, entendo que não ficou bem especificado pela contribuinte a vinculação das manutenções e reparos com equipamentos relacionados ao processo produtivo da empresa. Entendo, por exemplo, que se restasse demonstrada que os reparos/manutenção estivesse relacionada diretamente com as máquinas utilizadas para a produção dos calçados ou com as instalações onde é efetivamente produzidos os mesmos, a glosa seria imprópria. No entanto, tal não restou caracterizada, sendo, a meu ver, correto o posicionamento da fiscalização.

3 - Despesas c/Veículos; Serviços de Terceiros PJ; Custos c/Importação (serviço de Despachantes); Diversas e Bens de Reduzido Valor; Comissões s/Vendas; Assistência técnica e jurídica

Também não restou demonstrado pelo contribuinte a relação dessas despesas com o processo produtivo ou mesmo com o processo de comercialização do produto final da empresa.

4 - Roupas e Equipamentos de trabalho

Em relação às despesas supra, não ficou claro se as roupas e equipamentos são decorrentes de norma do Poder Público, como é o caso das indumentárias. Não restando demonstrado esse vínculo legal, entendo que a glosa deve ser mantida.

5 - Propaganda e publicidade e anúncios;

Com relação a despesas com publicidade e anúncios entendo que o processo produtivo da empresa não restaria inviabilizado na hipótese de serem esses serviços suprimidos. Assim, entendo que tais despesas não podem ser utilizadas como insumos para efeito das contribuições para o PIS e COFINS.

6 - Tratamento de Resíduos Industriais

Já a despesa com tratamento de Resíduos Industriais entendo que se enquadra ao conceito de insumos. Isso porque essa obrigação decorre de legislação e, caso suprimido esse serviço, a empresa não poderia produzir o seu produto final.

Assim, em relação a essa glosa específica, entendo haver razão ao contribuinte, merecendo ser afastada a glosa do crédito decorrente desse insumo.

7 – Depreciação de bens do ativo fixo

Em relação a essa glosa, o contribuinte não possui razão dentro do conceito ora delineado. Isso porque o ativo imobilizado, cuja depreciação é passível de ser creditada é

Processo nº 11065.100043/2006-50
Acórdão n.º **3301-002.523**

S3-C3T1
Fl. 5

igualmente relacionada ao processo produtivo da empresa. Não pode ser considerada qualquer ativo, deve haver uma relação com o produto final.

Nesse ponto, entendo que a glosa dos créditos da depreciação dos bens descritos às fls. 162/163, por não serem essenciais ao processo produtivo da empresa, está correta, não merecendo reparos.

CONCLUSÃO:

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso da contribuinte apenas para reconhecer como despesa/custo passível de aproveitamento do crédito o Tratamento de Resíduos Industriais.

Fábia

Regina

Freitas-

Relator