



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.100548/2010-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-000.939 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente INDUSTRIA DE CALCADOS WIRTH LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010

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

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ.ART.62, §2º DO RICARF.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com uniforme/vestuário e equipamentos de proteção individual são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido (Sumula CARF nº 125).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas associadas a despesas com uniforme/vestuário, equipamentos de proteção individual e tratamento de resíduos industriais. Votou pelas conclusões o conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de indeferimento de solicitação de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP Não cumulativa, referentes a gastos com bens e serviços associados à produção de calçados destinados à exportação e ao mercado interno.

Por economia processual e por bem sintetizar e retratar a realidade dos fatos, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância.

“Trata-se de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido pela DRF Novo Hamburgo - RS (fls. 110), que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento formulado no PER nº 3 0320.33111.110810.1.1.08-5065, no valor total de R\$ 188.801,08, relativo ao PIS Exportação do 2º Trim/2010.

Do total do crédito pleiteado, a autoridade fiscal glosou a importância de R\$ 19.084,30, sob o fundamento de tratar-se de custos/despesas não contemplados pela legislação de

regência como geradores de crédito, segundo o art 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, reconhecendo o crédito pelo valor de R\$ 169.716,78

Em decorrência das glosas, além de indeferir neste processo parte do crédito pleiteado, a fiscalização procedeu ao lançamento da multa isolada no valor de R\$ 9.542,15, prevista no art. 74 § 15 da lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 12.249/2010, equivalente a 50% do valor do crédito indeferido.

A multa foi formalizada no processo n.º 11065.720259/2011-01, apenso ao presente.

Conforme se verifica da descrição da infração no auto de infração, as glosas se deram sobre as aquisições relativas às seguintes rubricas:

- Assistência Médica e Farmacêutica a Empregados;
- Benefícios a Empregados;
- Transporte Próprio de Funcionários;
- Assistência Odontológica;
- Programa de Alimentação do Trabalhador;
- Materiais de Limpeza Higiene e Proteção;
- Gastos com Veículos;
- Tratamento de Resíduos Inds.;
- Serviços de Terceiros c/Exportação;
- Comissões s/Venda Merc. Externo;
- Comissões s/Venda Merc.Interno;
- Despesas com Feiras e Eventos;
- Propaganda e Publicidade;

Serviços de Terceiros (análise de situação cadastral Equifax);

- Honorários Profissionais PJ.

Ciente do Despacho Decisório em 24/01/2011 (fl. 119) o contribuinte apresentou em 03/02/2011 a Impugnação/Manifestação de Inconformidade de fls. 142 a 158, cujos argumentos são a seguir sintetizados.

Do Conceito de Insumo.

Na sua manifestação, o contribuinte alega que, de acordo com a sistemática da não-cumulatividade de PIS e Cofins prevista nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o conceito de insumo para fins de descontos de créditos previsto no art. 3º das referidas leis, deve ser mais abrangente do que o adotado pela fiscalização, extraído do § 5º do art. 66 da IN SRF n.º 247/02, de tal sorte que alcançaria sim os custos/despesas glosados.

Defende o contribuinte que devem incidir no conceito de insumo para fins de desconto de créditos de que trata o art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 todos os custos/despesas necessários direta ou indiretamente à consecução do objeto social da empresa, independentemente de sua vinculação à fabricação do produto, desde que a correspondente aquisição tenha sido onerada pelo PIS e Cofins.

Nesse sentido, procura demonstrar, item a item objeto de glosa, sua necessidade em relação ao objeto social da empresa. Em respaldo, aduz doutrina dos professores Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho e do Conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes Natanael Martins, para assim concluir:

"Enfim, dentro dessa linha de raciocínio, pode ser considerado como insumo todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa, cabendo ressaltar que, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições não-cumulativas, apenas

poderá ser considerado como insumo àquelas aquisições em relação as quais houve a incidência das contribuições na etapa anterior".

(...)

"Enfim, o entendimento da autoridade fiscal vai de encontro à própria disposição constitucional que inseriu o princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais - artigo 195, § 12 da CF/88 - e desconsidera que sequer o legislador federal poderia deixar de observar a norma contida no artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal, cuja eficácia é plena para aqueles setores específicos da economia, definidos por lei, em relação aos quais a não-cumulatividade deverá ser uma regra que atinja os fins para os quais foi instituída".

Da Atualização Pela Taxa Selic.

Observa a manifestante que o disposto no art. 39, § 4º da Lei n.º 9.250/95, que prevê a atualização monetária do indébito desde a data do pagamento indevido no caso de restituição e compensação aplica-se também ao caso de ressarcimento e conclui:

Portanto, a impugnante não pode ficar a mercê dos efeitos negativos do transcurso do tempo, sendo plenamente legítimo atualizar, pela taxa SELIC, seus créditos indevidamente indeferidos pela autoridade administrativa, desde a apuração do pedido até o efetivo ressarcimento.

Do Auto de Infração Para a Cobrança de Multa Isolada.

Por fim, alega a manifestante que a aplicação da multa isolada de que trata o art. 74 § 15 da lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 12.249/2010, equivalente a 50% do valor do crédito indeferido, ofende o princípio da irretroatividade previsto no nos art. 150, III, "a" da CF e art. 105 do CTN.

Explica que no caso concreto a transmissão do PER foi realizada em 11/06/2010, enquanto que a publicação da Lei n.º 12.249/2010 se deu no Diário Oficial da União – DOU em 14/06/2010.

Do Pedido.

Ao final, a manifestante solicita que seja deferido o ressarcimento objeto de glosa, corrigido pela taxa Selic, desde a apuração até o efetivo pagamento e que seja reconhecida a inaplicabilidade da multa de ofício isolada.”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE (DRJ/Fortaleza) considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve as glosas promovidas pela Autoridade Fiscal (Acórdão n.º 08-32.504), em decisão assim ementada:

" ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. INSUMO. CONCEITO. Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. Para uma indústria calçadista, não constituem insumos assistência médica e odontológica, comissões sobre vendas, tratamento de resíduos industriais, transporte de pessoal e pagamentos realizados a empresas de refeições coletivas, despesas de exportação e manutenção de software, material empregado na limpeza, uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados pelos funcionários, valores gastos com propaganda, publicidade e anúncios, e formação profissional dos funcionários.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Quanto à aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido (glosado, nesse caso), lançada com base no art.

74, § 15 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 12.249/10, de 2010, e tratada em Auto de Infração apartado constante do processo administrativo n.º 11065.720259/2011-01 (apenso), destaco que o colegiado de primeira instância entendeu por procedente a impugnação e exonerou o contribuinte da multa aplicada (Acórdão n.º 08-32.509 - 5ª Turma da DRJ/FOR), nos seguintes termos:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010

PIS. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO RETROATIVA. A lei que institui penalidade não pode retroagir para alcançar fato gerador pretérito.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Irresignada com o deslinde do contencioso que lhe foi, até o momento, parcialmente desfavorável, a recorrente formalizou Recurso Voluntário (doc. fls. 219 a 233)¹, por meio do qual contesta a decisão *a quo*, repisando basicamente os mesmos argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade. Alega, em síntese, que:

- (i) face à edição da Lei n.º 10.637/02, passou a calcular as contribuições para o PIS sobre a sistemática não-cumulativa aplicando a alíquota de 1,65%, considerando o seu faturamento, conforme previsto no art. 10, e deduzindo os créditos listados no art. 3.º da mencionada norma, o que a teria levado a apurar, em relação ao 2.º trimestre de 2010, crédito a seu favor no montante de R\$ 188.801,08, protocolizando pedido de Compensação/Ressarcimento perante a Secretaria da Receita Federal;
- (ii) ao ser submetida ao processo fiscalizatório, teve glosado o valor correspondente a R\$ 19.084,30, decorrente, em parte, de despesas e/ou custos entendidos pela autoridade administrativa como sem direito a crédito da contribuição para o PIS;
- (iii) na aplicação do princípio da não-cumulatividade às contribuições para o PIS e COFINS, “o montante das contribuições em cada fase da cadeia de produção/circulação não é, portanto, obtido de forma direta sobre o valor agregado em cada fase, mas sim de forma indireta”, de forma que, “da aplicação da alíquota sobre o faturamento (base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS) - coluna débitos -, podem ser deduzidos os valores das aquisições de etapas anteriores que sofreram a tributação pelo PIS e COFINS - coluna créditos”;
- (iv) pelo conceito de insumo, é considerado cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços, ou seja, “a definição de insumo é muito mais ampla do que aquilo agregado ao produto final, pois engloba todo o arcabouço de mercadorias e atividades intrínsecas ao ramo de atividade”;
- (v) também se enquadrariam no conceito “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

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

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.”;

- (vi) podem ser consideradas como insumo, dentro dessa linha de raciocínio, “*todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa, cabendo ressaltar que, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições não-cumulativas, apenas poderá ser considerado como insumo àquelas aquisições em relação as quais houve a incidência das contribuições na etapa anterior*”; e
- (vii) desde 10 de janeiro de 1996, é cabível a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC, na compensação ou restituição de tributos, nos termos do que dispõe o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95 e há inúmeros precedentes da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto a esse direito.

As demais matérias e fundamentos utilizados pelos julgadores de piso não foram contestados pela recorrente em sua peça recursal.

À vista do exposto, a empresa requer que o presente Recurso seja julgado procedente com vistas a ser deferido o ressarcimento da contribuição para o PIS objeto da glosa fiscal impugnada, relativa às outras despesas não reconhecidas pelo Fisco, no valor de R\$ 19.084,30, acrescido da variação da taxa SELIC ocorrida desde a apuração até o efetivo ressarcimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se toma conhecimento.

Não há arguição de preliminares, de forma que passo então à análise do mérito.

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

Análise do mérito

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos da Contribuição para o PIS/PASEP relativos a insumos utilizados pela recorrente no processo de fabricação de calçados, objeto de pedido de restituição/ressarcimento.

No entendimento da empresa, no regime da não cumulatividade, todos os elementos necessários para produzir mercadorias ou serviços devem ser considerados para apurar a Contribuição devida, de forma que englobam todo o arcabouço de mercadorias e atividades intrínsecas ao ramo de atividade. Vejamos.

Conceito de insumo para dedução de despesas

No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 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. (**Resp n.º Nº 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho**)”.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Deve ser analisado caso a caso, então, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto

da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Tomando como base esses fundamentos, afasta-se então a tese defendida pela recorrente quanto à possibilidade de utilização do conceito de insumo de maneira ampla, englobando todas as despesas associadas à atividade produtiva da empresa.

Bens e serviços utilizados como insumo

A partir da definição do conceito de insumo, para fins do crédito das contribuições para o PIS e COFINS, se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as atividades da empresa, de forma a aferir a imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, conseqüentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.

Retornando ao Auto de Infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS (doc. fls. 099 a 108), que deu ensejo ao despacho decisório que denegou o direito creditório pleiteado pela recorrente, constata-se que foram glosados créditos associados a despesas as quais, segundo a Autoridade Fiscal, não são contemplados pela legislação em regência e, por conseguinte, não podem fazer parte da base de cálculo de créditos da contribuição.

Foram glosadas então despesas associadas a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, programa de alimentação do trabalhador, materiais de limpeza higiene e proteção, gastos com veículos, tratamento de resíduos industriais, serviços de terceiros com exportação e comissões sobre vendas no mercado externo.

Ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, a recorrente buscou apontar, de maneira exemplificativa, a natureza de cada uma dessas despesas (fls. 147 e 148), repetindo tais informações no Recurso Voluntário (fls. 225 e 226), assim descritas (destaques no original):

"18. No caso em questão, cabe ressaltar que os itens objeto da glosa fiscal correspondem a valores pagos a pessoas jurídicas estabelecidas no país (todas contribuintes da COFINS/PIS), sendo que referidos custos são intrinsecamente necessários à atividade da empresa, conforme o abaixo exposto (para fins exemplificativo) :

- **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.

19. Somados a isso, pode ser enquadrado como insumo às mercadorias adquiridas para uso e consumo, tais como: o material empregado na limpeza, os uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados pelos funcionários, os valores gastos com propaganda, publicidade e anúncios, formação profissional dos funcionários, etc.”

Vejo que os julgadores de primeiro grau, em dissenso com o entendimento já pacificado para o conceito de insumo, detalhado linhas acima, aplicaram o conceito de insumo estabelecido pela Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, já afastado pelo STJ (fls. 212 e ss. – grifos nossos):

“Por sua vez, o conceito de insumo a ser utilizado na aplicação do dispositivo legal acima transcrito está definido no § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404/2004, nos seguintes termos:

(...)

Logo, segundo a interpretação literal da lei e aplicação do conceito previsto na IN SRF n.º 404/2004, se não há uma ação direta do bem sobre o produto ou se o serviço não é aplicado ou consumido diretamente na produção do produto, não há que se falar em insumo.

Portanto, adotando-se essa interpretação não se inserem no conceito de insumo bens como: vestimentas, uniformes, equipamentos de proteção individual, suprimentos de informática, material de escritório, produtos de higiene e limpeza, gasolina, etc. Com efeito, esses bens não integram o processo industrial da empresa, muito menos são consumidos ou tem suas propriedades físicas ou químicas alteradas em decorrência de ação direta sobre o produto produzido pela requerente.

Do mesmo modo, também não se enquadram no conceito de insumo serviços como: serviços de internet, de lavagem e recuperação de vestimentas, serviços de despachante aduaneiro, serviços de assessoria jurídica, etc. Tais serviços, embora representem efetivas despesas para empresa, não estão diretamente relacionados ao processo produtivo, não havendo como entendê-los como aplicados ou consumidos nesse processo.

Não nos parece razoável aceitar a tese de que todo e qualquer custo ou despesa necessário à geração da receita da empresa gerariam direito ao crédito, como pretendeu

a requerente, ao creditar-se da forma indiscriminada como se creditou. Pretendesse o legislador dar ao conceito de insumo essa abrangência, sequer precisaria falar em insumo, bastando referir-se a custos e despesas necessários, como, aliás, faz em relação ao IR, na determinação das regras para a apuração do lucro real. É princípio elementar de hermenêutica que a lei não contempla palavras inúteis. Ademais, dar essa abrangência ao direito creditório seria praticamente negar a finalidade arrecadatória das contribuições em causa”.

Bem, confrontando o conceito de insumo detalhado anteriormente com o que descreve a recorrente sobre as despesas associadas à sua atividade produtiva, a meu sentir somente se coadunam com os necessários critérios de essencialidade e relevância as despesas associadas com a aquisição de uniformes e Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e as despesas associadas ao tratamento de resíduos industriais. Explico.

O uso de indumentárias (uniformes) e de Equipamentos de Proteção Individual (EPI) é essencial e obrigatório para utilização na fabricação dos produtos, visto que determinam a segurança dos funcionários que atuam no processo industrial. A falta de utilização de tais itens pode inclusive acarretar paralisação do setor produtivo por parte dos órgãos de controle, razão pela qual entendo relevantes tais gastos no processo produtivo da recorrente.

Quanto ao tratamento de resíduos industriais, a recorrente assevera que são gastos os quais é obrigada, por expressa disposição legal, a ter. Tratamento de resíduos geralmente decorrem da regulamentação da atividade industrial e visam a impedir a possibilidade de ocorrência de danos ambientais, de sorte que este Conselho tem mantido o entendimento, ao qual me alinho, de que são passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS.

Com relação às demais despesas, como assistência médica e farmacêutica, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros com exportação, serviços de terceiros e honorários profissionais glosados pela fiscalização, no presente caso, não se comprovou serem essenciais ao processo produtivo da contribuinte. Tais gastos não decorrem de exigências legais ou regulamentares nem resistem, a meu sentir, à regra de que sua subtração do processo produtivo obste a execução da atividade da empresa ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Da mesma forma, não há previsão legal para o creditamento com base em despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, bem como com comissões sobre vendas, gratificações e outras remunerações de mesma espécie pagas a empregados.

Atualização monetária do montante do crédito

No que diz respeito à atualização do montante do crédito pela a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC, na compensação ou restituição de tributos, requerida pela recorrente, saiba a empresa que, consoante o que estabelecem os arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, eventuais créditos de PIS e COFINS decorrentes do regime da não-cumulatividade não podem sofrer incidência de correção monetária desde a data da constituição dos mesmos (grifos nossos):

“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, **não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.**

(...)

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa** de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, **o disposto:** (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

VI - **no art. 13 desta Lei.** (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)”.

A matéria já foi objeto de discussão no âmbito deste Conselho, culminando com a edição da Súmula CARF n.º 125, de observância obrigatória pelos seus membros, consoante o que estabelece o art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, nos seguintes termos:

“Súmula CARF n.º 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.”

É como voto.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO, revertendo as glosas referentes a despesas com uniforme/vestuário, equipamentos de proteção individual e tratamento de resíduos industriais.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche