ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11065.100631/2006-93
CÓPIA

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

Processo nº	11065.100631/2006-93
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-002.152 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	28 de janeiro de 2014
Matéria	Contribuição ao PIS
Recorrente	H. KUNTZLER & CIA. LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Ementa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP admite que seja descontado do valor devido o crédito apurado com base nos gastos expressamente previstos em Lei, entre os quais se incluem os gastos incorridos na compra de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens.

DEPRECIAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

O creditamento relativo a depreciação de ativo atinge somente os bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 e que sejam utilizados no processo industrial.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC.

Por expressa disposição legal, artigo 15 combinado com o artigo 13, da Lei nº 10.833, de 2003, é vedada a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro José Adão Vitorino de Morais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

BERNARDO MOTTA MOREIRA - Relator.

CÓPIA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Morais, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Real e Bernardo Motta Moreira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em 28 de agosto de 2007 contra o Acórdão nº 10-12.752, de 27 de julho de 2007, da 2ª Turma da DRJ/POA, cientificado em 14 de agosto de 2007, que, relativamente a declaração de compensação de PIS, considerou a solicitação indeferida, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*
>
> *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.*
>
> *Solicitação Indeferida*

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

> *Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento, relativo ao saldo credor de PIS/Pasep não cumulativo, cumulado com declarações de compensação, visando a ter reconhecido direito a se ressarcir do creditamento de valores referentes à depreciação e de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins. O interessado pleiteia, também, a atualização monetária, pela taxa SELIC, de seus créditos indeferidos, desde a apuração do pedido até o efetivo ressarcimento.*
>
> *Isso posto, requer que seja julgada procedente a impugnação e deferido o ressarcimento da glosa impugnada, acrescida da variação da taxa SELIC.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No recurso, a interessada discorreu sobre o princípio da não-cumulatividade em geral e das contribuições. Após, defendeu o direito de crédito em relação aos gastos com assistência médica e odontológica, comissões sobre vendas, tratamento de resíduos, transporte de pessoal e refeições coletivas e despesas de exportação e manutenção de software, além de gastos com material empregado na limpeza, uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados pelos funcionários, valores gastos com propaganda, publicidade e anúncios, formação profissional dos funcionários etc. Por fim, requereu a incidência da Selic.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Bernardo Motta Moreira

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Como relata a Recorrente no corpo do Recurso Voluntário, do total de R$ 307.152,74 requeridos no pedido de compensação/ressarcimento inicialmente protocolado perante a Secretaria da Receita Federal, foram glosados R$ 8.155,08. Segundo entendimento do Fisco, teria havido apropriação indevida de encargos de depreciação sobre máquinas e equipamentos além de gastos relacionados com materiais e serviços não enquadrados no conceito de insumo.

Primeiramente, no que diz respeito às glosas de pretendidos créditos relativos a valores referentes à depreciação, vejo que andou bem a decisão da DRJ, uma vez que, no caso dos autos, os bens não foram utilizados no processo produtivo. Trata-se dos bens relacionados nas fls. 61 do e-processo (balcões para a recepção, arquivos, bebedouros, computador, impressora, "no break", licença de software, manutenção de computadores, veículos, peças para veículos, etc), que, evidentemente, não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, conforme os demonstrativos apresentados pela própria contribuinte.

No que concerne aos pretensos insumos, deve-se considerar que a questão não é nova, sendo imperioso se verificar o que deve ser classificado como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do sistema de apuração não-cumulativo das Contribuições.

Como é de conhecimento geral, a Secretaria da Receita Federal 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 a *matéria-prima, produto intermediário, 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*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A seu turno, a Recorrente defende critério fundamentado em pressupostos situados em posição diametralmente oposta à escolhida pelo Fisco, segundo o qual 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 tratem-se de bens 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 na restrição de seu alcance, tanto quanto não vejo respaldo legal para inclusão de tudo o quanto admite o sistema de apuração do Imposto de Renda, como tem defendido alguns os contribuintes.

Essa conclusão decorre, a um tempo, da leitura que se faz das disposições legais que autorizam a apropriação do crédito e, a outro, das particularidades do método de apuração das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

A legislação que introduziu a cobrança não cumulativa 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 o sistema de não-cumulatividade tributária traz em si a ideia inescapável 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 do sistema de cobrança das contribuições, 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.

Resulta daí a impertinência do critério proposto pelo Fisco, restringindo excessivamente o direito ao crédito. Disso sobrevém nova questão. Se a melhor compreensão do sistema claramente ampara e remete às definições sugeridas pela Recorrente e, de maneira geral, pelos contribuintes, qual a razão para rejeitá-la? A resposta é simples: porque a mecânica de apuração das Contribuições não está assim definida em Lei.

Tal como consta do texto legal, o direito de crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nunca a 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.

O fato é que não haveria mesmo como admitir outra interpretação. Se encampássemos a tese de que insumo, terminologia derivada da expressão input, denota tudo o que é introduzido no processo com vistas a obtenção do resultado, no caso a venda da produção, restaria evidente uma inconcebível distorção promovida pelo legislador ordinário no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial e na prestação de serviços, ao mesmo tempo em que, ao defini-lo para o comércio, restringiu o direito aos gastos com bens adquiridos para revenda. 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 e no serviço, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção ou na consecução do produto/serviço vendido, de tal sorte que os créditos na indústria e na prestação de serviços observe o mesmo nível de restrição determinado para o crédito admitido no comércio.

Desta forma, pactuo do entendimento que o termo "insumos" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Imprescindível salientar que também não se pode entender como insumo tão somente os gastos com bens ligados à "essencialidade ao processo produtivo" ante o seu inegável subjetivismo.

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo, todavia, não basta que o bem seja aplicado diretamente no processo do produção do produto industrializado, mas que a subtração deste obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda da qualidade do produto ou serviço daí resultante, além de que tal bem não integre o ativo imobilizado da empresa, o que impossibilitaria o creditamento. O mesmo, também encontra-se reproduzido no REsp 1.246.317/MG, de relatoria do Min. Mauro Campbell.

Disso tudo se conclui que, para efeito da definição de "insumos" do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 (PIS) e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 (COFINS): a) não é preciso que ocorra o consumo do bem ou que a prestação do serviço esteja em contato direto com o produto, logo é possível admitir apenas o emprego indireto no processo produtivo; b) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los, conseqüentemente aqui se mostra importante a pertinência ao processo produtivo; e por fim c) que a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição e aqui chama à atenção a essencialidade ao processo produtivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A essencialidade do bem ou serviço é fundamental para que estes sejam considerados insumo. É importante que o processo produtivo dependa da aquisição do bem ou serviço e do seu emprego direito e inclusive o emprego indireto também.

Expostos os postulados que norteiam minha decisão, passo ao exame do caso concreto.

No vertente litígio, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos com os gastos assim especificados e detalhados no Recurso Voluntário apresentado a este Colegiado.

> *- 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 recorrente, 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 recorrente 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 recorrente 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.*
>
> *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*

Ainda que este Conselho apresente tendência a reconhecer direito de crédito partindo de um conceito menos restritivo do que aquele o que é utilizado no âmbito da Secretaria da Receita Federal, não vejo como admiti-lo para maior parte dos gastos relacionados acima.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alguns gastos, segundo me parece, estão relacionadas a etapas posteriores à produção, como no caso das comissões de venda e despesas de exportação. Outros associados indistintamente a todas atividades da empresa, tal como se depreende da designação genérica a: material empregado na limpeza, uniformes e equipamentos, formação profissional dos funcionários, transporte de pessoal e auxílio refeição. Há também gastos administrativos, como manutenção de software e com a promoção de venda – propaganda, publicidade e anúncios.

Como disse, tem-se admitido o aproveitamento de créditos com gastos incorridos na aquisição de bens, mesmo que eles não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; contudo, é necessário que tenham sido aplicados na produção ou a ela estejam diretamente vinculados, o que não parece ser o caso da maior parte dos gastos especificados.

A exceção deve ser feita às despesas relacionadas ao tratamento de resíduos industriais e com equipamento de proteção individual, ambos, a meu ver, diretamente vinculados ao processo produtivo da empresa.

Já com relação ao pedido de correção dos créditos objeto do pedido de ressarcimento pela taxa SELIC, não assiste razão à Recorrente. É que, *in casu*, existe previsão legal expressa vedando a correção destes créditos, qual seja artigo 13 da Lei nº 10.833/03. Confira-se:

> *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.*

Destarte, uma vez prevista expressamente em lei a vedação à correção pretendida pela Recorrente, não pode este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ignorar a referida vedação, sob pena de usurpar suas funções, que tem, em última análise, aferir a legalidade dos atos praticados pelos contribuintes. Como sabido, não pode este Conselho afastar aplicação de lei sob o argumento de que esta é incompatível com o ordenamento jurídico pátrio, sendo esta função exclusiva do Poder Judiciário.

Por todo o exposto, VOTO POR DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para admitir o crédito com base nos gastos com ao tratamento de resíduos industriais e com equipamento de proteção individual e indeferindo o pedido de correção dos créditos objetos do pedido de ressarcimento pela taxa SELIC.

Bernardo Motta Moreira

Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 13/03/20
14 por BERNARDO MOTTA MOREIRA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 12/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA