



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

<b>Processo nº</b>	11065.100784/2009-83
<b>Recurso nº</b>	910.535 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102-001.606 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de agosto de 2012
<b>Matéria</b>	PER/DCOMP
<b>Recorrente</b>	H. KUNTZLER & CIA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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, dentre os quais se incluem os gastos incorridos na compra de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para acatar os créditos decorrentes de tratamento de resíduos industriais e equipamentos de proteção individual. A Conselheira Nanci Gama votou pelas conclusões. Ausente momentaneamente o Conselheiro Helder Massaaki Kanamaru.

(assinado digitalmente)  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 03/09/2012

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Winderley Morais Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

## Relatório

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

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento (PER/DCOMP), relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa visando a ter reconhecido direito a se ressarcir do creditamento de valores referentes à despesas diversas que exemplifica como relativas a: assistência médica odontológica, comissões sobre vendas, tratamento de resíduos industriais, transporte de pessoal, refeições coletivas dos funcionários, exportação, manutenção de software, material de limpeza, uniformes, equipamentos de proteção, propaganda, publicidade e cursos para funcionários, que foram glosadas em face da impossibilidade de sua caracterização como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

O interessado defende, também, a atualização monetária, pela taxa SELIC, de seus créditos indeferidos, desde a apuração do pedido até o efetivo ressarcimento. A o final, pleiteia o direito a crédito de bem incorporado ao ativo imobilizado, um caminhão e sua carroceria, com a alegação de que serviria para o transporte de suas mercadorias.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

Ementa:

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.

### Manifestação de Inconformidade Improcedente

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Impugnação ao Lançamento.

Inicia por trazer considerações a respeito do Sistema não cumulativo de cálculo dos tributos devidos, para depois adentrar ao conceito de insumo, para concluir que, no seu caso, “*dentro do conceito de bens que lhe dão direito a aproveitamento, pode-se incluir, as matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários empregados diretamente no processo produtivo. Além disso, 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*”.

Acrescenta,

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.

Requer, ainda, reconhecimento de crédito sobre bem incorporado ao ativo imobilizado – caminhão e carroceria.

Pede uma vez mais atualização dos créditos pela Taxa Selic.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Como relata a Recorrente no corpo do Recurso Voluntário, do total de R\$ 219,235,51 requeridos no pedido de compensação/ressarcimento inicialmente protocolado perante a Secretaria da Receita Federal, foram glosados R\$ 8.737,25. Segundo entendimento do Fisco, os gastos correspondentes não dão direito ao lançamento credor para desconto no cálculo da Contribuição devida, por estarem relacionados com materiais e serviços não enquadrados no conceito de insumo.

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 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 frequentemente defendem 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.

Como é de sabença, 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.

Particularmente, entendo que resulta daí a impertinência do critério proposto pela 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 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.

E não é só.

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.

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 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.

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 todos 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. E existem diversas razões para tanto.

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 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.

Quanto à segunda questão suscitada pela defesa, qual seja, a correção do valor do crédito pela Taxa Selic, merece ser esclarecido que a Lei 9.250/95, citada no Recurso, ao contrário do que defendido, não estabeleceu a correção do valor a que o contribuinte tem direito a título de ressarcimento, apenas a título de restituição, como abaixo.

#### Lei 9.250/95

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

#### Lei 8.383/91

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no

recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

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.

Sala de Sessões, 23 de agosto de 2012.

(assinado digitalmente)  
Ricardo Paulo Rosa – Relator.