



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720246/2014-77
ACÓRDÃO	3102-002.831 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CALCADOS BOTTERO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo do contribuinte, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. INSUMOS. MODELAGEM.POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade exercida pelo contribuinte, as despesas com serviços de desenvolvimento de modelagem de calçados são essenciais para o seu desempenho, gerando direito ao crédito das contribuições.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

A autorização para abatimento de créditos pelos insumos utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, prevista no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, abrange o combustível dos veículos próprios utilizados pelo contribuinte no transporte de insumos, dada a essencialidade e a relevância para a consecução da atividade.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, enquadrados como insumos, geram direito a crédito da contribuição não cumulativa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

“Trata-se de impugnação contra autos de infração lavrados para lançamento de insuficiências de recolhimento da Contribuição para o PIS e da Cofins referentes a períodos de apuração dos anos calendário 2009 e 2010.

As autuações foram lavradas e fundamentadas no Relatório Fiscal, às folhas 9150/9254, do qual transcrevemos os fatos e fundamentos que consideramos mais relevantes ao caso:

...verificamos diferenças entre o valor declarado para as contribuições em DCTF e o valor apurado em seu cálculo para as contribuições. Nos quadros abaixo demonstramos a apuração desses valores para o PIS/Pasep e Cofins, onde na última coluna destacamos os meses em que o contribuinte admitiu ter declarado valor menor em DCTF do que o devido para as contribuições. Ressaltamos que foi considerado o saldo credor de períodos anteriores informado para o PIS/Pasep e Cofins no Dacon de janeiro/2009.

vide quadros às folhas 9151 e 9152

DOS SERVIÇOS DE MODELAGEM DE CALÇADOS

A autoridade tributária ainda efetuou glosas sobre a contratação e pagamento de serviços de modelagem, a saber:

3.1.1 Desenvolvimento de Modelos de Calçados

O contribuinte informou na apuração da base de cálculo das contribuições despesas relativas a serviços de desenvolvimento de modelos de calçados femininos, prestados pelos fornecedores Ella Studio Modelagem Ltda., CNPJ nº 07.717.041/0001-42 e P H Modelagem Criativa Ltda., CNPJ nº 07.704.444/0001-57. De posse dos contratos de prestação de serviços assinados entre a fiscalizada e esses fornecedores, verificamos que os contratos tinham por objetivo “a prestação de serviços de estilismo, a serem desenvolvidos pela pessoa jurídica contratada, utilizando-se da capacidade intelectual e dos conhecimentos técnicos de seu corpo gerencial e funcional, visando o estudo de tendência de moda, efetuando a criação de novos modelos e executando a modelagem de calçados, em todas as suas fases, como exemplificativamente a construção de formas, orientação e confecção de maquetes, etc.”

Cabe lembrar que para a legislação do PIS/Pasep e da Cofins o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas apenas aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

(...)

Sendo assim, serão glosadas pela fiscalização a totalidade das notas fiscais dos fornecedores Ella Studio Modelagem Ltda., CNPJ nº 07.717.041/0001-42 e P H Modelagem Criativa Ltda., CNPJ nº 07.704.444/0001-57 e também das notas fiscais dos demais fornecedores que prestaram serviços relacionados com a atividade de desenvolvimento de modelos, as quais o contribuinte declarou ter utilizado na base de cálculo do crédito, conforme constam do ANEXO I ao presente Relatório, onde também estão informadas a base de cálculo do crédito indevido tomado pelo contribuinte e a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

As glosas efetuadas pelos serviços de modelagem foram apresentadas no quadro à folha 9155.

DAS DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS

A autoridade tributária efetuou glosas sobre o pagamento de despesas com aquisição de combustíveis de frota própria, a saber:

3.1.2 Combustíveis de Veículos

Analizando as planilhas apresentadas, verificamos que o contribuinte tomou crédito de notas fiscais emitidas por estabelecimentos de venda a varejo de combustíveis para veículos automotores. Acrescenta-se que essas despesas foram confirmadas na contabilidade na conta 31210140000000 - COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS, através do histórico "VLR.COMPRAS EFETUADAS N/DT.CF.L.R.ENTRADAS". O Razão desta conta encontra-se anexo ao processo.

Conforme normatizado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No entanto, fica afastada a possibilidade do creditamento quando os combustíveis e lubrificantes são utilizados nas demais atividades e setores da empresa alheios ao processo produtivo.

(...)

Tendo em vista que tais aquisições ocorreram junto a postos de combustíveis e foram consumidas por veículos, possivelmente de propriedade da fiscalizada, fica afastada a possibilidade de essas despesas serem consideradas insumos. Sendo assim, as mesmas não configuram custos para efeito de cálculo de créditos das contribuições e estão sendo glosadas pela fiscalização, conforme demonstrativos abaixo (Ver ANEXO II ao presente relatório):

As glosas efetuadas pela aquisição de combustíveis foram apresentadas no quadro à folha 9157.

DAS DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

A autoridade tributária efetuou glosas sobre o pagamento de despesas com aquisição de combustíveis de frota própria, a saber:

3.1.3 Manutenção de Veículos

O contribuinte também declarou ter tomado crédito de despesas com manutenção de veículos, conforme notas fiscais relacionadas no ANEXO III. As referidas despesas estão lançadas na contabilidade na conta 31210040000000 - MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, cujo Razão encontra-se anexo ao processo.

A atividade principal da empresa é a fabricação de calçados de couro, sendo assim, não há como aceitar que as peças e os serviços aplicados na manutenção dos veículos da empresa sejam considerados como aplicados ou consumidos diretamente na atividade da empresa. Assim, não há a subsunção ao conceito de insumo, de modo que não é possível o crédito em relação a esses serviços. Desse modo, embasado na mesma fundamentação legal dos itens anteriores, tais notas fiscais estão sendo glosadas pela fiscalização, conforme abaixo (Ver ANEXO III ao presente relatório):

As glosas efetuadas pela manutenção de veículos foram apresentadas no quadro à folha 9158.

DAS DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL, PATRIMONIAL E ADMINISTRATIVAS

A autoridade tributária efetuou glosas sobre o pagamento de despesas com aquisição de combustíveis de frota própria, a saber:

3.1.4 Despesas Com Manutenção Patrimonial, Predial e Administrativa

Da análise, por amostragem, das notas fiscais constantes do ANEXO IV, verificamos pelas atividades dos fornecedores e descrição dos produtos e serviços ali constantes que esses créditos foram calculados sobre valores de despesas com aquisição de grades para ralos, lanternim, telhas, madeiras, cimento, parafuso, calhas, algerosas, móveis, mesas, balcões, lâmpada, kits de limpeza e polarizador de imagem de projetor, lâmpadas fluorescentes, cronômetros, escadas de alumínio; e de prestação de serviços de assessoria comercial, de manutenção nas instalações elétricas e subestações, em bebedouro, ar condicionados e ventiladores.

Da definição e conceituação que emerge dos atos legais e normativos já explicitados no item 3.1.1 deste relatório e face à atividade do contribuinte, conclui-se que todos os custos e despesas listados acima não geram crédito a ser descontado da contribuição; tanto por falta de amparo legal, quanto por não se enquadrarem no conceito de insumo.

As glosas efetuadas pela manutenção patrimonial foram apresentadas no quadro à folha 9159/9160.

Ao final, a autoridade fiscal reapura as contribuições sociais em apreço com base nas glosas descritas acima.

Em 23/01/2014, a contribuinte toma ciência pessoal dos autos de infração e, em 20/02/2014, protocola impugnação parcial, de folhas 9274/9352, por meio da qual se insurge contra as glosas efetuadas em relação às despesas de modelagem, aquisição de combustíveis e manutenção de veículos. A interessada não impugna as glosas sofridas referentes a manutenção predial e patrimonial.

Em suma, a interessada se insurge contra o critério adotado pela autoridade tributária para a definição de insumo, o qual a contribuinte entende demasiado restritivo. Ao ensejo:

22) Assim, os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc, necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da COFINS, eis que não são indispensáveis para a sua produção.

23) Entretanto, os gastos que comprovadamente são ligados ao objetivo social da empresa dão sim direito ao crédito de PIS e COFINS, pois perfeitamente qualificáveis como insumo.

24) É neste contexto que a impugnante discorda do posicionamento da autoridade fiscal quando esta não permite os créditos de modelagem, e combustíveis e manutenção de veículos.

(...)

DA MODELAGEM (doc. 01)

(...)

26) A atividade chamada de desenvolvimento de produtos abrange uma serie de etapas, que vão do desenho dos modelos, passando pela modelagem técnica e terminando na produção de protótipos e modelos, cujas características são as seguintes:

a) Desenho de modelos: Etapa onde é criado o design e definidos os calçados passíveis de fabricação. Cada tipo de calçado criado é chamado de "MODELO", Somente os modelos com design aprovado e com custo compatível são encaminhados à etapa subsequente;

b) Modelagem técnica: Etapa onde é efetuada a planificação do modelo, que significa transformar um desenho em três dimensões (3-D) em uma dimensão plana (2-D), com vistas à definição do formato das partes que integrarão o calçado a ser fabricado. Nessa etapa são definidos os materiais, as fôrmas, o tipo de salto, sola e palmilha que serão utilizados nos calçados que serão fabricados;

c) Produção de protótipos: Etapa onde são fabricados alguns pares destinados a testes para verificação final do designe confirmação anatômica dos modelos; e,

d) Produção em série.

27) Obviamente, esses serviços são essenciais à produção e vinculados ao processo produtivo do calçado, embora eles não sejam exercidos diretamente no produto destinado à venda.

(...)

Dos combustíveis e manutenção de veículos (doc. 02 e 03)

41) No mesmo sentido da modelagem, está o direito da impugnante ao crédito de PIS e COFINS sobre combustíveis e manutenção de veículos, já

que todos os veículos que possui são diretamente relacionados com a atividade produtiva.

42)A autoridade fiscalizadora, segundo seu entendimento, somente não deferiu o crédito porque "a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No entanto, fica afastada a possibilidade do creditamento quando os combustíveis e lubrificantes são utilizados nas demais atividades e setores da empresa alheios ao processo produtivo'.

43) Ocorre que, como comprovado, a totalidade dos veículos que a impugnante possui são utilitários, utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, para transportar insumos entre fábricas e intra fábrica.

44) As fotos e os registros trazidos anexos a esta peça comprovam esta situação, já que não há qualquer outro tipo de veículo que os utilizados diretamente para a consecução do objetivo social da empresa.

(...)

47) Por esse critério, todos os custos e despesas que se vinculam à produção, direta e indiretamente, são considerados insumos para se estabelecer a sistemática não cumulativa.

Ao final, requer:

56) ANTE O EXPOSTO, requer seja recebida a presente impugnação para fins de afastar a glosa dos créditos de despesas relacionadas com o setor produtivo (modelagem, combustíveis e manutenção de veículos), como comprovado.

57) Ainda, em caso de dúvida, pugna pela realização de diligência, para que sejam verificadas as situações aqui apontadas, para que reste comprovado definitivamente o direito ao crédito pretendido.

É o relatório."

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por meio do Acórdão nº 09-68.155, de 10 de outubro de 2018, julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. MODELAGEM. COMBUSTÍVEIS. FRETE INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

No cálculo da Cofins não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens

aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. MODELAGEM. COMBUSTÍVEIS. FRETE INTERNO.IMPOSSIBILIDADE.

No cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, sustentando, em breve síntese, que:

- É empresa industrial, que tem por objeto a fabricação de calçados, e está sujeita à apuração de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo.

- Ao ser fiscalizada, foram glosados créditos das contribuições de forma equivocada, uma vez que originários de despesas relacionadas com o seu processo produtivo, tendo a fiscalização se fundamentado nas disposições das Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04.

- A DRJ ignorou por completo o acórdão proferido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática de recursos repetitivos, de obediência obrigatória, e que afastou as disposições das aludidas instruções normativas.

- O conceito de insumo deve abranger todos os bens e serviços que foram utilizados para gerar receitas tributadas pelas contribuições do PIS e da COFINS de forma que reste desonerada a base de cálculo (receita), formadora dessas contribuições, e não com base nas instruções normativas, que restringem indevidamente o direito creditório.

- A produção de calçados exige diversos serviços vinculados ao processo produtivo, os quais são essenciais para a sua produção. Um desses serviços é chamado no setor calçadista de “serviço desenvolvimento de produtos”, que abrange várias etapas, que vão do desenho dos modelos, passando pela modelagem técnica e terminando na produção de protótipos e modelos.

- A atividade de desenvolvimento de calçados é extremamente técnica, exigindo grande especialização para sua execução. Devido a essa particularidade, a Recorrente contrata pessoas jurídicas nacionais para executar esse serviço, que se enquadra como custo de produção,

e, nessa condição, permite a tomada de créditos de PIS e COFINS, pois essenciais às atividades da empresa e vinculados ao processo produtivo.

- A própria Autoridade Fiscal foi clara ao especificar que as despesas com desenvolvimento de modelos de calçados têm ligação direta com a atividade da Recorrente.

- No mesmo sentido da modelagem, está o direito da Recorrente ao crédito de PIS e COFINS sobre combustíveis e manutenção de veículos, já que todos os veículos que possui são diretamente relacionados com a atividade produtiva.

- Como comprovado, a totalidade dos veículos que a Recorrente possui (frota própria) são utilitários, utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, para transportar insumos entre fábricas e intra fábrica, sendo que as fotos e os registros trazidos aos autos comprovam esta situação.

- Ao final, requer sejam afastadas as glosas dos créditos de despesas relacionadas com o seu setor produtivo (modelagem, combustíveis e manutenção de veículos), e, alternativamente, em caso de dúvida, pugna pela realização de diligência, para que reste comprovado definitivamente o direito ao crédito.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Do Conceito de Insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS

Conforme se depreende do Relatório da Ação Fiscal que acompanha o Auto de Infração, as glosas realizadas pela fiscalização dos “créditos não contemplados pela legislação” tiveram como base as disposições das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, valendo-se, portanto, de um conceito restritivo de insumo.

O acórdão recorrido, ainda que proferido em sessão de 10 de outubro de 2018, manteve as referidas glosas, assim se posicionando acerca do conceito de insumo a ser aplicado:

“No que tange à glosa de créditos cumpre, primeiramente, abordar o conceito de insumos no âmbito da apuração não cumulativa, pois, a empresa constrói um arrazoado para expor sua concepção de que o conceito de insumo, na apuração de créditos da sistemática da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, deve ser entendido de maneira mais abrangente, para além da interpretação ligada ao campo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

No entanto, a apuração de créditos no âmbito daquelas contribuições está subordinada aos limites estabelecidos pela legislação de regência, especialmente pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que fixaram as hipóteses a partir das quais são apuráveis os créditos da não cumulatividade. Ao mesmo tempo em que definem quando e como são apurados os créditos, aqueles diplomas legais estabelecem seus limites.

Nesse sentido, a Administração Tributária fixou seu entendimento por meio da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, vinculante para futuras decisões tomadas no âmbito da Receita Federal, na qual examina-se o conceito de “insumos” para fins de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins, **para reafirmar fundamentadamente o tradicional entendimento da Receita Federal de que somente se consideram insumos para fins de apuração de crédito das referidas contribuições os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que, em consequência, excetuados os casos expressamente previstos na legislação, é vedada a apuração de crédito das contribuições em relação a bens e serviços que mantenham relação indireta com produção de bens ou com a prestação de serviços.**

O referido ato interpretativo merece destaque em razão da relevância e abrangência dos temas abordados e também por seus efeitos vinculantes. Transcreve-se abaixo, trechos relevantes e aplicáveis ao caso em análise:

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

(...)

24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25. *Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.*

26. *Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do ... IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, ... de 1964).*

27. *Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas na legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.*

28. *Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).*

29. *Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.*

30. *Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art.*

195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de **entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições**, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a **dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens**, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. (grifou-se)

33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34. Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35. Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.

36. Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

37. Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº

10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonismo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38. Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.

39. Já **a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência** tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Destarte, **deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.**

(...)

45. Diante disso, constata-se que não procede a interpretação defendida por alguns de que o termo insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrangeria todos os custos de produção da pessoa jurídica, pois, como visto, os custos de produção a que a legislação das contribuições pretendeu conceder creditamento foram expressamente listados.

46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

47. *Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.*

48. *Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.*

49. *De outra banda, deve-se salientar que o fato de a restritividade do conceito de insumos limitar a possibilidade de apuração de créditos em algumas atividades econômicas foi considerada pela legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e foi expressamente resolvida por meio da manutenção de tais atividades no regime anterior à não cumulatividade, cognominado de regime de apuração cumulativa, conforme lista de pessoas jurídicas e atividades constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.*

50. *Exemplificativamente, permaneceram no regime de apuração cumulativa precipuamente em razão das limitações à apuração de créditos as instituições financeiras, entidades de previdência privada, securitizadoras, prestadoras de serviços de educação, prestadoras de serviços de telecomunicações, empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, entre muitas outras.*

51. *Por fim, resta salientar que a adoção de um modelo puro e ilimitado de não cumulatividade é uma etapa avançada do desenvolvimento do sistema tributário de um país soberano, porquanto demanda a formação de uma complexa conjuntura política, econômica e operacional. Exemplificativamente, um modelo puro de não cumulatividade sugeriria a adoção de uma alíquota única de incidência do tributo e a permissão irrestrita de creditamento em relação aos dispêndios da pessoa jurídica. Não à toa esse modelo puro não está implementado na grande maioria dos países.*

52. *Como tem sido amplamente noticiado pelos meios de comunicação, já há alguns anos o Ministério da Fazenda e a RFB vêm desenvolvendo estudos e ações com vistas à reforma da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins objetivando a adoção de um modelo de não cumulatividade o quanto mais puro possível. Todavia, tamanha a complexidade política, econômica e operacional envolvida que o referido projeto de reforma ainda não foi levado a efeito.*

53. *Ora, se ainda não foi possível adotar uma não cumulatividade ampla e completa por meio de prolongadas negociações políticas, evidentemente*

não é por meio da indevida e manifestamente ilegal interpretação ampliativa do conceito de insumo que essa “reforma” deve ser realizada.

(...)

Importa frisar que ao julgador administrativo é vedada a ampliação ou violação dos limites dos atos legais ou infralegais para abarcar outras situações não previstas na legislação tributária, ainda mais quando tal ampliação vai contra o entendimento fixado pela Administração Tributária.” (g.n.)

Sendo assim, de início, cumpre esclarecer acerca do conceito de insumo a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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 SEQUINTE 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. 543C 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 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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. Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese

aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Da glosa de despesas com serviços de desenvolvimento de modelos de calçados

Sobre a motivação da glosa de despesas relativas aos serviços de desenvolvimento de calçados, segue reproduzido trecho extraído do Relatório da Ação Fiscal, que acompanha o Auto de Infração:

“3.1.1 Desenvolvimento de Modelos de Calçados

O contribuinte informou na apuração da base de cálculo das contribuições despesas relativas a serviços de desenvolvimento de modelos de calçados femininos, prestados pelos fornecedores Ella Studio Modelagem Ltda., CNPJ nº 07.717.041/0001-42 e P H Modelagem Criativa Ltda., CNPJ nº 07.704.444/0001-57. De posse dos contratos de prestação de serviços assinados entre a fiscalizada e esses fornecedores, verificamos que os contratos tinham por objetivo ***“a prestação de serviços de estilismo, a serem desenvolvidos pela pessoa jurídica contratada, utilizando-se da capacidade intelectual e dos conhecimentos técnicos de seu corpo gerencial e funcional, visando o estudo de tendência de moda, efetuando a criação de novos modelos e executando a modelagem de calçados, em todas as suas fases, como exemplificativamente a construção de formas, orientação e confecção de maquetes, etc.”***

Cabe lembrar que para a legislação do PIS/Pasep e da Cofins o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas apenas aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 definiu para o PIS/Pasep não cumulativo o termo insumo e posteriormente, nos mesmos termos, a Instrução Normativa SRF nº 404/04, de 12 de março de 2004, dispôs

sobre o assunto para a Cofins não cumulativa conforme reprodução do artigo abaixo:

(...)

Sobre esse assunto posicionou-se a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal por meio da Solução de Consulta nº 390 – SRRF/8ª RF/Disit, de 03 de novembro de 2008, conforme ementa abaixo:

(...)

Sendo assim, serão glosadas pela fiscalização a totalidade das notas fiscais dos fornecedores Ella Studio Modelagem Ltda., CNPJ nº 07.717.041/0001-42 e P H Modelagem Criativa Ltda., CNPJ nº 07.704.444/0001-57 e também das notas fiscais dos demais fornecedores que prestaram serviços relacionados com a atividade de desenvolvimento de modelos, as quais o contribuinte declarou ter utilizado na base de cálculo do crédito, conforme constam do ANEXO I ao presente Relatório, onde também estão informadas a base de cálculo do crédito indevido tomado pelo contribuinte e a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.” (g.n.)

O acórdão recorrido manteve a glosa, nos seguintes termos:

“DA MODELAGEM

A interessada descreve a etapa de **desenvolvimento de novos modelos de calçados, passando pelo desenho, modelagem técnica e terminando na produção de protótipos e modelos**, propriamente, para posterior produção e venda.

Neste caso, considerando como premissa a necessidade de utilização ou aplicação direta do bem ou serviço na produção de outro bem, entendemos que a modelagem não se amolda ao conceito descrito no preâmbulo deste voto, uma vez que é necessariamente etapa prévia que nem sempre resulta em produto apto a ser posto em produção.” (g.n.)

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente assim esclarece:

“Da modelagem

46) A produção de calçados exige diversos serviços vinculados ao processo produtivo, os quais são essenciais para a sua produção. Um desses serviços é chamado no setor calçadista de “serviço desenvolvimento de produtos”.

47) **A atividade chamada de desenvolvimento de produtos abrange uma série de etapas, que vão do desenho dos modelos, passando pela modelagem técnica e terminando na produção de protótipos e modelos**, cujas características são as seguintes:

a) Desenho de modelos: Etapa onde é criado o *design* e definidos os calçados passíveis de fabricação. Cada tipo de calçado criado é chamado de “MODELO”.

Somente os modelos com *design* aprovado e com custo compatível são encaminhados à etapa subsequente;

b) Modelagem técnica: Etapa onde é efetuada a planificação do modelo, que significa transformar um desenho em três dimensões (3-D) em uma dimensão plana (2-D), com vistas à definição do formato das partes que integrarão o calçado a ser fabricado. Nessa etapa são definidos os materiais, as fôrmas, o tipo de salto, sola e palmilha que serão utilizados nos calçados que serão fabricados;

c) Produção de protótipos: Etapa onde são fabricados alguns pares destinados a testes para verificação final do *design* e confirmação anatômica dos modelos; e,

d) Produção em série.

48) Obviamente, esses serviços são essenciais à produção e vinculados ao processo produtivo do calçado, embora eles não sejam exercidos diretamente no produto destinado à venda.

49) A atividade de desenvolvimento de calçados é extremamente técnica, exigindo grande especialização para sua execução. Devido a essa particularidade, a recorrente contrata pessoas jurídicas nacionais para executar esse serviço.” (g.n.)

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Resta claro que os serviços relacionados ao desenvolvimento de novos modelos de calçados, passando pelo desenho, modelagem técnica e terminando na produção de protótipos e modelos são essenciais e relevantes à atividade da Recorrente, que consiste na fabricação de calçados, razão pela qual deve ser revertida a glosa.

Da glosa de despesas com combustíveis e manutenção de veículos

Sobre a motivação da glosa de despesas com combustíveis e manutenção de veículos, seguem reproduzidos os trechos abaixo extraídos do Relatório da Ação Fiscal, que acompanha o Auto de Infração:

“3.1.2 Combustíveis de Veículos

Analisando as planilhas apresentadas, verificamos que o contribuinte tomou crédito de notas fiscais emitidas por estabelecimentos de venda a varejo de combustíveis para veículos automotores. Acrescenta-se que essas despesas foram confirmadas na contabilidade na conta 31210140000000 - COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS, através do histórico “VLR.COMPRAS EFETUADAS N/DT.CF.L.R.ENTRADAS”. O Razão desta conta encontra-se anexo ao processo.

Conforme normatizado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No entanto, fica afastada a possibilidade

do creditamento quando os combustíveis e lubrificantes são utilizados nas demais atividades e setores da empresa alheios ao processo produtivo.

(...)

Tendo em vista que tais aquisições ocorreram junto a postos de combustíveis e foram consumidas por veículos, possivelmente de propriedade da fiscalizada, fica afastada a possibilidade de essas despesas serem consideradas insumos. Sendo assim, as mesmas não configuram custos para efeito de cálculo de créditos das contribuições e estão sendo glosadas pela fiscalização, conforme demonstrativos abaixo (Ver ANEXO II ao presente relatório):

(...)

3.1.3 Manutenção de Veículos

O contribuinte também declarou ter tomado crédito de despesas com manutenção de veículos, conforme notas fiscais relacionadas no ANEXO III. As referidas despesas estão lançadas na contabilidade na conta 31210040000000 - MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, cujo Razão encontra-se anexo ao processo.

A atividade principal da empresa é a fabricação de calçados de couro, sendo assim, não há como aceitar que as peças e os serviços aplicados na manutenção dos veículos da empresa sejam considerados como aplicados ou consumidos diretamente na atividade da empresa. **Assim, não há a subsunção ao conceito de insumo, de modo que não é possível o crédito em relação a esses serviços.** Desse modo, embasado na mesma fundamentação legal dos itens anteriores, tais notas fiscais estão sendo glosadas pela fiscalização, conforme abaixo (Ver ANEXO III ao presente relatório):” (g.n.)

O acórdão recorrido manteve as glosas, nos seguintes termos:

“DOS COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

Alega a interessada que todos os veículos que possui são do tipo utilitários e, deste modo, destinados ao transporte de insumos entre fábricas e intra fábrica.

Da adoção dos critérios anteriormente expostos, entendemos também que não há permissivo legislativo que autorize a apuração de créditos sobre o frete interno ou mesmo sobre o frete pago na aquisição de insumos.

Já quanto à manutenção destes veículos, vale destacar que há uma ressalva importante na Solução de Consulta nº 14, de 2007, apresentada pela própria impugnante em seu pedido.

A referida SC estabelece o entendimento de que a legislação autoriza a apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, relativos à aquisição de partes e peças, correspondentes aos serviços de manutenção de veículos diretamente utilizados na produção de bens ou fabricação de produtos, desde que as partes e peças adquiridas não estejam contabilizadas no ativo imobilizado da empresa.

Neste sentido, as despesas com serviços de manutenção, não permitem a apuração de créditos. Apenas partes e peças, se aumentarem a vida útil do bem em 1 (um) ano ou mais é que seriam ativadas e a partir de sua depreciação, então, passaria a apurar créditos das contribuições sociais em estudo.”

A Recorrente sustenta que a totalidade dos veículos que possui são utilitários e utilizados diretamente no setor produtivo da empresa, para transportar insumos entre fábricas e intra fábrica. Menciona as fotos e registros juntados aos autos com a sua Impugnação, que comprovariam tanto a propriedade e características dos veículos como utilitários, bem como a sua utilização para o transporte de insumos.

De acordo com o contrato social da Recorrente acostado aos autos, pode-se verificar que ela possui estabelecimentos matriz e filiais, todos situados no RS.

Entendo que a documentação trazida aos autos, por ocasião da Impugnação, comprova a propriedade dos veículos indicados nos referidos documentos.

Já as fotos apresentadas sinalizam tratar-se de transporte de insumos, ilustrando a Recorrente a necessidade dos veículos utilitários próprios para o referido transporte.

Desta forma, entendo que os combustíveis utilizados para o transporte dos materiais são despesas essenciais e relevantes para o processo produtivo da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumo acima desenvolvido.

No mesmo sentido, segue precedente deste CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos das contribuições sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos.

(...)” (g.n.)

(Processo nº 11065.002967/2009-34; Acórdão nº 3003-000.889; Relator Conselheiro Marcos Antônio Borges; sessão de 11/02/2020)

Desta forma, deve ser revertida a glosa de despesas com combustíveis utilizados nos veículos próprios da Recorrente para o transporte de insumos internamente e entre os seus estabelecimentos.

Em relação às despesas com serviços e peças de manutenção dos veículos em referência, entendo que também se enquadram no conceito de insumo e, portanto, as glosas de créditos devem ser revertidas, atendidos aos demais requisitos da legislação das contribuições não cumulativas, com a observação de que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios foram incorporados ao ativo imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis e art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Corroborando o entendimento adotado, segue precedente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. **SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS**, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

(Processo nº 12571.000348/2010-91; Acórdão nº 3201-005.014; Relator Conselheiro Paulo Roberto Moreira; sessão de 26/02/2019)

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou- lhe provimento, para que sejam revertidas as glosas dos créditos referentes aos seguintes custos/despesas: (a) serviços relacionados ao desenvolvimento de modelos de calçados; (b) combustíveis utilizados nos veículos

próprios da Recorrente para o transporte de insumos internamente e entre os seus estabelecimentos; e (c) serviços e peças de manutenção dos veículos em referência, observando-se que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios foram incorporados ao ativo imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis e art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães