



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.903483/2016-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.234 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente AGRO LATINA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

CRÉDITOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis para abastecimento da frota essencial para o transporte das matérias primas utilizadas na atividade produtiva da pessoa jurídica propiciam a dedução de crédito como insumo.

PIS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade do PIS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO PIS. SÚMULA CARF 125.

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

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos para reverter as glosas dos créditos referentes: (i.1) às despesas com combustíveis aplicados em veículos próprios na aquisição e na movimentação de matéria prima (itens A e C do Relatório de Auditoria); (i.2) aos serviços de recolhimento e depósito de resíduos industriais (item B do Relatório de Auditoria); e (ii) por maioria de votos, reconhecer que os caminhões e empilhadeiras são bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que a análise do crédito das despesas com manutenção e reparo desses bens seja perpetrada pela fiscalização à luz do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Márcio Robson Costa (suplente convocado). O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 11065.900095/2014-39, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3402-007.231, de 29 de janeiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de PIS Não cumulativo relacionado às receitas de exportação, ao qual foram vinculadas declarações de compensação. O Despacho decisório proferido de e-fl. identifica a diferença entre o crédito requerido pelo sujeito passivo e aquele deferido:

Conforme identificado no relatório de auditoria, o crédito pleiteado não foi reconhecido em parte, com base nos seguintes fundamentos para a glosa parcial dos créditos, a seguir sintetizados:

(i) Despesas que não se enquadraram no conceito de insumo: **(i.1)** Combustível utilizado para abastecer frota própria para movimentar matéria prima dos fornecedores para a empresa; **(i.2)** Serviços de recolhimento e depósito de resíduos industriais; manutenção de empilhadeiras; manutenção e reforma de caminhões e pedágios; e **(i.3)** GLP utilizado no abastecimento de empilhadeiras utilizadas na movimentação de matérias primas no interior do estabelecimento industrial.

(ii) Fornecedor irregular, com a inexistência de fato do fornecedor R M FERREIRA (item D do Relatório da Auditoria).

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade especificamente quanto ao item **(i)** acima, informando que as questões concernentes ao item **(ii)** seriam debatidas na seara judicial. A defesa foi julgada improcedente pelo acórdão proferido pelo órgão julgador de primeira instância, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

[...]

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeito do creditamento a título de Pis Não-Cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, 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, como também os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL - A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual-, antes ou posteriormente à autuação/despacho decisório, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Intimado da decisão a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando em síntese a essencialidade e relevância dos itens glosados em seu processo produtivo e a necessidade do acréscimo da taxa SELIC sobre o valor do crédito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3402-007.231, de 29 de janeiro de 2020, paradigma desta decisão.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido. Em cumprimento à determinação judicial, o processo foi incluído em pauta de julgamento dentro do prazo de 60 (sessenta) dias da ciência da decisão judicial, juntada aos presentes autos em 26/11/2019.

A única questão sob litígio na seara administrativa é quanto à extensão do conceito de insumo, com a possibilidade da tomada do crédito do PIS não cumulativo sobre os valores glosados pela fiscalização. Antes de adentrar em cada item, cabe fazer uma consideração geral quanto ao conceito de insumo à luz dos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes"* (inciso II), ora sob análise.

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 404/2004.¹²

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça,

Cumprir mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "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**" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, **que contém rol exemplificativo**.

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, **aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo**. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS **não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final.**" (grifei)

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;** e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**.

Por outro lado, **o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”** (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

À luz deste conceito, cabe primeiramente apontar que a Recorrente se dedica à atividade de industrialização, curtimento, beneficiamento e comercialização de couros e gorduras animal e vegetal, bem como outras atividades correlatas identificadas em seu objeto social (e-fl. 95):

QUARTA DO OBJETIVO SOCIAL

A sociedade tem por objetivo as seguintes atividades:

- a) Industrialização, curtimento, beneficiamento e comercialização de couros;
- b) Industrialização, comercialização, beneficiamento, refino e usinagem de gorduras animais, vegetais e minerais, preparação de subprodutos do abate, produção e comercialização de combustíveis e biocombustíveis;
- c) Importação, exportação e comércio atacadista de produtos de origem animal, vegetal e seus derivados;
- d) Industrialização, exportação, importação, comércio atacadista e comércio varejista de calçados, bolsas, cintos e artigos para viagem.
- e) Industrialização, exportação, importação, comércio atacadista e comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios do vestuário;
- f) Industrialização e comercialização de arroz e outros produtos agropecuários;
- g) Agropecuária;
- h) Transporte rodoviário nacional e internacional de cargas;
- i) Industrialização, comercialização, exportação e importação de bens de consumo, produtos alimentícios, seus derivados e congêneres, material de construção e ferragens, máquinas e equipamentos e produtos químicos;

Diante deste cenário, passa-se a análise de cada item glosado pela fiscalização.

I – COMBUSTÍVEL PARA ABASTECIMENTO DA FROTA PRÓPRIA PARA AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MATÉRIA PRIMA

Dois pontos do Relatório de Auditoria se referem às despesas de combustíveis utilizados pela empresa em sua produção.

Primeiramente, no item A do Relatório de Auditoria, a fiscalização se refere ao óleo diesel adquirido pela pessoa jurídica que, conforme indicado pela fiscalização, foi utilizado nos geradores de energia elétrica e para **“abastecimento dos caminhões da frota própria, utilizados para o transporte da matéria prima dos fornecedores até a empresa”** (e-fl. 141 - grifei):

A. Das aquisições de combustível

10. Em consulta à EFD–Contribuições do contribuinte, verificou-se que foi apurado crédito da não cumulatividade sobre as aquisições de óleo diesel, classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) sob o código 27101921- Gasóleo" (óleo diesel), nos valores abaixo demonstrados.

(...)

11. No Termo de Intimação nº 159/2015 (anexo nº 02), item 1, a empresa foi intimada a informar qual a utilização do referido óleo diesel no processo produtivo da empresa.

12. Em sua resposta (anexo nº 03) a interessada respondeu que o **“o óleo diesel foi totalmente utilizado como insumo na produção das mercadorias, seja através do consumo em geradores de energia elétrica como também consumido no abastecimento de matéria prima para a produção”**.

13. No Termo de Intimação nº 259/2015 (anexo nº 04), item 2, intimamos a empresa a esclarecer o que compreendia a atividade de “abastecimento de matéria prima para produção” e a informar qual o valor mensal do óleo diesel adquirido para os geradores.

14. Em sua resposta (anexo nº 05) a contribuinte informou que o óleo diesel utilizado para “abastecimento de matéria prima” **é aquele consumido para abastecimento dos caminhões da frota própria, utilizados para o transporte da matéria prima dos fornecedores até a empresa.**

Também em sua resposta, a interessada informou os valores correspondentes ao óleo diesel utilizado nos geradores e ao diesel utilizado para abastecimento dos caminhões. (e-fl. 141 - grifei)

Com fulcro no conceito mais restritivo de insumo até então adotado pela Receita Federal, a fiscalização admitiu o óleo diesel utilizado nos geradores, mas entendeu que *“o óleo diesel adquirido para abastecimento de frota própria utilizada para o transporte dos produtos dos fornecedores até a empresa não se enquadra na definição de insumo utilizado na produção e intrinsecamente associado ao processo produtivo da empresa.”* (e-fl. 144)

Da mesma forma, no item C a fiscalização não reconheceu o crédito sobre o gás GLP utilizado para o abastecimento de empilhadeiras *“utilizadas na movimentação de matérias primas no interior do estabelecimento industrial”* (e-fl. 150). Como descrito pela fiscalização:

C. Créditos apurados sobre a aquisição de GLP

34. Em consulta à EFD-Contribuições do contribuinte, verificou-se que foi apurado crédito da não cumulatividade sobre as aquisições de GLP, classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) sob o código 27111910 - Gás liquefeito de petróleo (GLP), conforme abaixo demonstrado (...)

35. No Termo de Intimação Fiscal nº 159/2015 (anexo nº 02), item 4, a interessada foi intimada a informar qual a utilização do GLP no processo produtivo da empresa.

36. Em sua resposta (anexo nº 03), a Agro Latina informou que o gás é utilizado para o abastecimento de empilhadeiras utilizadas na movimentação de matérias primas no interior do estabelecimento industrial.

37. Entre as hipóteses de geração de créditos previstas no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (e art. 3º da Lei nº 10.637/2002), constam os dispêndios com combustíveis e lubrificantes. Entretanto **tais aquisições apenas geram créditos das contribuições na hipótese dos combustíveis e lubrificantes serem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda”, a teor do disposto no inciso II do referido artigo.** (e-fl. 150)

Observe-se que para os dois itens a fiscalização não questiona ou coloca em dúvida como esses combustíveis eram utilizados pela pessoa jurídica, apenas indicando que a forma como foram utilizados não autorizaria o crédito das contribuições não cumulativas.

De toda forma, a empresa ilustrou a razão pela qual precisa de veículos próprios para o transporte de matérias primas:

A frota própria da empresa é composta por mais de 30 veículos adaptados para as necessidades específicas de transporte dos produtos, sejam caminhões ou semi-reboques com carroceira aberta de madeira e forrada com fibra de vidro, utilizados no transporte do couro em sangue, sejam caminhões com tanques cilíndricos com serpentina interna para aquecimento do produto, utilizados no transporte de gorduras. (e-fl. 42)

Com isso, tratando-se de despesas arcadas pela própria empresa para a aquisição e movimentação de matérias primas, necessitando de veículos próprios e especiais para o transporte do couro em sangue e de outros insumos de sua produção de seus fornecedores e dentro de seu estabelecimento, **os combustíveis utilizados para o transporte das matérias primas são despesas essenciais e relevantes para a sua produção**, enquadrando-se no conceito de insumo desenvolvido acima.

Nesse sentido é o entendimento deste Conselho, ao tratar do transporte de matéria prima por veículo próprio entre os estabelecimentos da pessoa jurídica:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. **Os combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados**

para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou acabados, entre estabelecimentos do sujeito passivo. (...) (Processo 10930.000026/2005-23 Sessão 14/08/2019 Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos Nº Acórdão 9303-009.340 - grifei)

Inclusive, o reconhecimento do crédito sobre o combustível utilizado no transporte de matéria prima do fornecedor à empresa é um raciocínio semelhante às despesas com serviços de frete na aquisição de insumos, amplamente admitido neste Conselho, inclusive por esta turma (a título de exemplo, vide Acórdão 3402-007.204. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Data da Sessão 17/12/2019).

Assim, cabe ser dado provimento ao recurso nesse ponto para reverter as glosas dos créditos referentes às despesas com combustíveis aplicados em veículos próprios na aquisição e na movimentação de matéria prima (itens A e C do Relatório de Auditoria).

II – SERVIÇOS DE RECOLHIMENTO E DEPÓSITO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS; MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRAS; MANUTENÇÃO E REFORMA DE CAMINHÕES E PEDÁGIOS

As outras glosas perpetradas pela fiscalização no item B do Relatório de Auditoria se referem a serviços que, segundo a fiscalização, não se enquadrariam no conceito de insumo:

B. Créditos apurados sobre serviços sem previsão legal

22. Analisando os dados da EFD – Contribuições do contribuinte, considerando os documentos fiscais sobre os quais este apurou créditos da não cumulatividade, selecionamos alguns fornecedores de produtos/serviços para que o contribuinte informasse a natureza do bem ou serviço adquirido e qual a sua utilização no processo produtivo da empresa. O contribuinte foi intimado nos itens 2 e 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 159/2015 (anexo nº 02) e para mais alguns esclarecimentos no item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 259/2015 (anexo nº 04).

23. A partir das informações fornecidas pela empresa (anexo nº 03 e nº 05) sobre o tipo de serviço contratado, verificamos que a contribuinte apurou créditos sobre diversos serviços, entre eles: **recolhimento e depósito de resíduos industriais; manutenção de empilhadeiras; manutenção e reforma de caminhões e pedágios.** Demonstramos abaixo os valores dos serviços contratados por fornecedor. (e-fl. 145)

Com fulcro nas soluções de consulta proferidas à época, a fiscalização buscou identificar que essas despesas não se enquadrariam no conceito restritivo de insumo trazido pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004:

28. Em relação às despesas vinculadas à remoção de resíduos industriais, a Receita Federal manifestou-se através da Solução de Consulta número 179/2009 da SRRF/9ªRF/Disit (Divisão de Tributação da Superintendência Regional da RFB na 9ª Região Fiscal) conforme ementa a seguir.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 179/2009 - SRRF/9ªRF/Disit ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS “EMENTA: CRÉDITOS. INSUMOS. LIMPEZA. Não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins, no regime da não-cumulatividade, as despesas com serviços de limpeza de estabelecimento industrial, seja do local em que os bens são produzidos (remoção de resíduos), seja da área administrativa da empresa, porque esses serviços não são empregados diretamente na produção de bens da consulente. Dispositivos Legais: IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

29. Especificamente em relação às despesas vinculadas à frota própria de veículos (caso das despesas com serviços de manutenção de empilhadeiras e caminhões), a Receita Federal manifestou-se através das Soluções de Consulta números 02/2009 e 52/2011 da SRRF/10ªRF/Disit (Divisão de Tributação da Superintendência Regional da RFB na 10ª Região Fiscal) conforme ementas a seguir.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 2/2009 - SRRF/10ªRF/Disit ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep “EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. FROTA PRÓPRIA DE DISTRIBUIÇÃO. PARTES E PEÇAS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Os dispêndios com a aquisição de partes e peças utilizadas na manutenção da frota própria de veículos empregados na distribuição dos produtos fabricados pela pessoa jurídica não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota própria de veículos utilizados na distribuição de produtos fabricados pela pessoa

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 52/2011 - SRRF/10ªRF/Disit ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins “EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. Os créditos da Cofins calculados em relação aos encargos de depreciação de veículos automotores que efetuam o transporte de produtos industrializados não podem ser descontados, pois eles não são utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda. Os dispêndios com a aquisição de combustíveis, de partes e peças e de serviços, ambos relacionados à manutenção de frota própria que realiza o frete de produtos industrializados não originam direito a créditos da Cofins, pois tais bens e serviços não estão sendo aplicados ou consumidos diretamente na produção do bem. ”

30. A Delegacia de Julgamento da RFB no Rio de Janeiro, em seu acórdão número 12-77.566 de 08/07/2015, manifestou-se no sentido de que o gasto com pedágios não configura insumo e, portanto, não gera direito a créditos da não cumulatividade.

ACÓRDÃO 12-77.566 – 17ª Turma da DRJ/RJO de 08/07/2015 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie e a pedágio, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga. ”

31. Ante o exposto, conclui-se que os serviços contratados pelo contribuinte não podem ser caracterizados como insumos, pois não são utilizados diretamente na produção dos bens produzidos pelo contribuinte e, portanto, não estão abrangidos pela hipótese geradora de créditos prevista no inciso II do art. 3º das

Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Tampouco estão incluídos em qualquer outra hipótese que enseje a apropriação de créditos.

Primeiramente, quanto aos serviços de recolhimento e de depósito de resíduos industriais, a Recorrente bem pontua que se trata de uma exigência ambiental. Com efeito, a Resolução CONAMA nº 313/2002 traz uma disciplina normativa sobre inventário Nacional de Resíduos Sólidos industriais. Como uma obrigação legal a ser cumprida pelas empresas, cabe ser garantido o crédito sobre essas despesas como insumo, como garantido por este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 (...) **BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas.** (...) (Processo 16349.000282/2009-91 Data da Sessão 16/10/2019 Relator Rodrigo da Costa Possas Nº Acórdão 9303-009.655 - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010 (...) REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, **despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.** (Processo 11065.100548/2010-09 Data da Sessão 18/09/2019 Relator Luis Felipe de Barros Reche Nº Acórdão 3001-000.939)

Quanto às despesas com pedágio, observa-se que a empresa não anexou aos autos qualquer elemento de prova concreto para demonstrar quando essa despesa foi efetivamente incorrida. Com efeito, não é possível precisar pelos documentos anexados aos autos se o pedágio foi pago somente quando do transporte de matérias primas, ou igualmente em simples atividades administrativas. Em sua defesa a empresa somente alega, de forma geral, que a despesa com pedágio é essencial para o transporte, sem qualquer elemento de prova concreto demonstrando quando essa despesa é paga pela empresa.

Ora, essencial novamente³ firmar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

³ Como já consignando por esta Turma em outras oportunidade como, por exemplo, no Acórdão nº 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao reconhecer o crédito pleiteado, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

Por fim, quanto às despesas com manutenção e reforma de caminhões e empilhadeiras, observa-se que a Recorrente em suas defesas reconhece que esses bens são integrantes de seu ativo imobilizado, afirmando expressamente:

A fiscalização glosou créditos referentes a reformas em **bens do ativo imobilizado**, sendo estas reformas basicamente de **caminhões** utilizados no transporte de mercadorias. (...) (e-fl. 55)

A Receita Federal já se manifestou através de diversas soluções de consulta sobre a admissibilidade da tomada de crédito sobre gastos com **a manutenção do ativo imobilizado utilizado na produção dos bens**, portanto os gastos com a manutenção da empilhadeira utilizada na indústria enquadram-se no conceito de manutenção do ativo imobilizado utilizado na indústria definido nas soluções de consulta que admitem o crédito das contribuições. (e-fl. 56)

Ora, como bens do ativo imobilizado, o aproveitamento do crédito sobre a manutenção desses bens segue disciplina legislativa distinta, consideradas como créditos relacionados a depreciação na forma do art. 3º, VI, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Com efeito, as despesas para manutenção e reforma de bens do ativo imobilizado não se encerra com a discussão quanto ao conceito de insumo.

Nos termos do referido inciso VI, dos artigos 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, somente geram direito ao crédito do PIS e da COFINS os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Nesta hipótese, o crédito é calculado sobre os encargos de depreciação, nos termos do §1º, III dos dispositivos mencionados. Nos exatos termos dos diplomas legais, na redação vigente à época dos fatos geradores autuados:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor: (...)

⁴ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (grifei)

Assim, a empresa está autorizada a tomar o crédito relacionado às partes e peças de manutenção de bens do ativo imobilizado (caminhões e empilhadeiras) como encargos de depreciação dos bens, e não como se tratassem de insumos.

Inclusive, as soluções de consulta n.º 286/2008 e n.º 480/2009 evidenciam que somente são admitidos como créditos de insumos aquelas despesas com manutenções realizadas em bens com vida útil inferior a 1 (um) ano, leia-se, que não se enquadrem como bens do ativo imobilizado. Vejamos o teor das consultas:

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e caso as referidas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado, sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País e sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. Respeitados tais requisitos, a partir daquela data também os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que dos dispêndios com tais serviços não resulte aumento de vida útil superior a um ano. Caso resulte aumento de vida útil superior a um ano de dispêndios com partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou com serviços de manutenção dessas máquinas e desses equipamentos, devem tais dispêndios ser capitalizados para servirem de base a depreciações futuras, deles não decorrendo geração de direito a créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º de maio de 2004, por consequência das disposições da Lei nº 10.865, de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda também podem gerar créditos, atendidos todos os requisitos legais e regulamentares. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 286 de 25 de Agosto de 2008 - grifei)

EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. Igualmente, também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção nos mencionados máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. (Solução de Consulta n.º 480 de 18 de Dezembro de 2009)

Contudo, nos presentes autos, a fiscalização não considerou os bens (caminhões e empilhadeiras utilizados na produção) como bens do ativo imobilizado. Com efeito, a fiscalização não firmou como esses bens foram utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica, deixando de analisar a validade da íntegra ou de parte do crédito dessas despesas de manutenção e reforma na forma do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2002. Assim, a empresa trouxe elemento modificativo em sua defesa evidenciando que os bens sob análise seriam integrantes do ativo imobilizado, cabendo agora a fiscalização proceder com a análise da validade do crédito considerando essa premissa fática.

Importante salientar que, em se tratando de despacho decisório, a nova análise do crédito à luz dessa nova premissa fática é plenamente admitida. Com efeito, em um processo de pleito de direito de crédito do sujeito passivo, a desconstrução da pretensão jurídica fiscal exposta no despacho decisório implica o cancelamento daquele ato para que novo despacho seja proferido, sob pena de cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.⁵ Assim, afastada a questão de fato apresentada pela fiscalização no despacho decisório original para ensejar a negativa do direito ao crédito (bens identificados pelo sujeito passivo como integrantes do ativo imobilizado), é necessário que seja proferido novo despacho com a análise jurídica da liquidez e certeza do crédito.⁶

Com isso, cabe ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para reverter a glosa sobre os serviços de recolhimento e de depósito de resíduos industriais e para reconhecer que os caminhões e empilhadeiras são bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que a análise do crédito das despesas com manutenção e reparo desses bens seja perpetrada pela fiscalização à luz do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

III – DA TAXA SELIC NA ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO

Por fim, pleiteia a Recorrente a correção do valor do crédito pela taxa SELIC. Contudo, essa questão já foi sedimentada nesse Conselho por meio da Súmula CARF n.º 125, que expressa:

Súmula CARF n.º 125

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

Acórdãos Precedentes: 203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-

⁵ Especificamente quanto ao cerceamento do direito de defesa, ver: Processo nº 10940.900089/2006-43. Data da Sessão 18/03/2015 Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira. Acórdão nº 3202-001.608. Processo nº 16327.002874/1999-71. Data da Sessão 05/12/2006 Relator Tarásio Campelo Borges. Acórdão nº 303-33.805

⁶ Nesse sentido: Processo nº 13889.000149/2004-24. Data da Sessão 22/08/2019. Acórdão nº 3402-006.834. Minha relatoria.

001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017. (grifei)

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

IV - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para **(i)** reverter as glosas dos créditos referentes: **(i.1)** às despesas com combustíveis aplicados em veículos próprios na aquisição e na movimentação de matéria prima (itens A e C do Relatório de Auditoria); **(i.2)** aos serviços de recolhimento e depósito de resíduos industriais (item B do Relatório de Auditoria); e **(ii)** reconhecer que os caminhões e empilhadeiras são bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que a análise do crédito das despesas com manutenção e reparo desses bens seja perpetrada pela fiscalização à luz do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

É como voto.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de: (i) reverter as glosas dos créditos referentes: (i.1) às despesas com combustíveis aplicados em veículos próprios na aquisição e na movimentação de matéria prima; (i.2) aos serviços de recolhimento e depósito de resíduos industriais; e (ii) reconhecer que os caminhões e empilhadeiras são bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que a análise do crédito das despesas com manutenção e reparo desses bens seja perpetrada pela fiscalização à luz do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes