



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11070.000883/2007-25
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.551 – 3ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

CONCEITO DE INSUMOS. PIS NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO E VALE TRANSPORTE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM EMPREGADOS.

Em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo, para fins de definição de insumos para o aproveitamento de crédito de PIS e de Cofins, não há que se falar em apropriação de crédito das contribuições sobre as despesas com alimentação e vale transporte, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que transportam empregados para a prestação e serviços, eis que devem ser consideradas como meras despesas administrativas e/ou despesas da atividade meio, não essenciais para a atividade objeto do sujeito passivo.

CONCEITO DE INSUMOS. PIS NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA.

No que tange aos equipamentos de proteção e segurança, considerando a atividade do sujeito passivo, é cabível a constituição de crédito das contribuições, eis tais itens serem essenciais para a atividade do sujeito passivo quando da operacionalização das máquinas que produzem as suas mercadorias.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. PIS NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não cabe o aproveitamento de crédito de PIS em relação à despesa financeira, por falta de previsão legal.

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES. FRETES.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de combustíveis, lubrificantes e fretes não utilizados diretamente no processo produtivo do produto destinado a venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, apenas quanto aos equipamentos de proteção. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3401-00.865**, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para admitir a inclusão das despesas com combustíveis e fretes no computo do cálculo do crédito da Cofins.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“Ementa: PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. INSUMOS. VALE-TRANSPORTE. ALIMENTAÇÃO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Não configuram insumos passíveis de crédito do PIS não cumulativo vale-transporte despesas com alimentação, equipamento de proteção individual, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que transportam empregados para prestação de serviços, uma vez que estes insumos não são utilizados em veículos que transportam empregados para prestação de serviços, uma vez que estes insumos não são utilizados diretamente na prestação de serviços ou produção industrial.

PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. FRETE.

As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de Insumos e geram créditos dedutíveis do PIS não cumulativo devido mensalmente, assim, como as despesas com fretes suportados por ele.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, trazendo, entre outros, que não há como prosperar o entendimento do r. acórdão, que reconheceu como insumos determinados bens e serviços, cujo conceito não se enquadram para fins de geração de créditos de Cofins não cumulativo, conforme determina o art. 3º da Lei 10.637/02 (e Lei 10.833/03, para a Cofins), em concomitância com o entendimento exposto na IN SRF 247/02, com alterações introduzidas pela IN SRF 358/03.

Requer, assim, a Fazenda Nacional o conhecimento e o provimento do recurso para reformar o decidido em acórdão, de modo a não admitir a inclusão das despesas com combustíveis e fretes no computo do cálculo do crédito da Cofins.

Em Despacho às fls. 83 e 84, foi dado seguimento ao recurso especial.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que aduz, entre outros:

- O sujeito passivo é pessoa jurídica que tem como atividade a industrialização de estruturas metálicas, instalações industriais, pecuária leiteira, armazenagem e fabricação de ração animal, bem como a prestação de serviços de manutenção dos seus equipamentos. Não obstante, a Fazenda Nacional utilizou a fundamentos de outro recurso, cuja atividade econômica é a industrialização de calçados;
- O art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao estabelecer as hipóteses de creditamento, para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da Cofins, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- O conceito de insumo para o PIS e a Cofins deve ser interpretado como todo o custo e/ou despesa indispensável para o processo produtivo, necessária para a obtenção de receita;
- Custo ou despesa que, sem o qual, é impossibilitada a continuidade do processo produtivo, ou, ainda que possibilitado, há perda de qualidade do produto acabado;
- No caso dos autos, é legítimo o direito creditório em relação a despesas com combustíveis e lubrificantes, despesas com alimentação, vale transporte, equipamentos de proteção individual e despesas financeiras, visto que estritamente vinculados e essenciais à atividade produtiva e econômica do sujeito passivo, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e dos arts. 290 e 299 do RIR/99.

Requer, assim, o sujeito passivo que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e que seja mantido o entendimento pela legitimidade do direito creditório em relação as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, trazendo, entre outros, que os custos e despesas que abrangem o processo de produção e os serviços utilizados para a efetivação da venda dos r. produtos, se subsumem ao conceito de insumo

para PIS/Cofins e, portanto, é legítimo o creditamento de equipamentos de proteção individual, despesas com alimentação, vale transporte, despesas financeiras e combustíveis e lubrificantes.

Em Despacho às fls. 719 a 725, foi dado seguimento ao Recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- Quanto à glosa de despesas financeiras, não foi demonstrada nenhuma divergência;
- No caso de uma empresa cuja atividade principal seja a produção de bens e produtos, serão insumos aqueles elementos (bens ou serviços) utilizados diretamente em sua fabricação; e no caso de uma empresa cuja atividade preponderante seja a prestação de serviços, serão insumos os elementos aplicados diretamente na sua prestação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

É de se atentar que essa conselheira se curvou ao entendimento da maioria do Colegiado que, em vários julgamentos, considerou o conhecimento de recursos que tenham trazidos somente divergências/apontamentos de conceitos de insumos, independentemente dos tipos de insumos discutidos em cada aresto.

O que, por conseguinte, em respeito à segurança jurídica, conheço os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Recordo apenas que, o recurso especial interposto:

- Pela Fazenda Nacional, ressurgiu com a aquisição de combustíveis e lubrificantes na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo sujeito passivo;
- Pelo sujeito passivo, ressurgiu com a discussão envolvendo gastos com equipamentos de proteção individual, despesas com

alimentação, equipamento de proteção individual, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que transportam empregados para a prestação de serviços.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI,

porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

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

[...]

II 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da

Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (in *"Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS"*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, 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;** (Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) 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;***

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. 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. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ:

"Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade

*do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, é de se recordar que o sujeito passivo é pessoa jurídica que tem como atividade a industrialização de estruturas metálicas, instalações industriais, pecuária leiteira, armazenagem e fabricação de ração animal, bem como a prestação de serviços de manutenção dos seus equipamentos.

O que, por conseguinte, em vista de todo o exposto, tenho que, quanto ao Recurso Especial interposto:

- **Pela Fazenda Nacional**, nego provimento, eis serem os custos com aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo sujeito passivo – essencial à sua atividade.
- **Pelo sujeito passivo:**
 - ✓ Nego provimento em relação:
 - Às despesas com alimentação e vale transporte, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que transportam empregados para a prestação e serviços, eis que devem ser considerados como meras despesas administrativas, não essenciais para a atividade objeto do sujeito passivo;
 - Apenas atento que, relativamente aos veículos que transportam empregados, caso tivesse evidências que seriam essenciais para a atividade, considerando o acesso e particularidades do processo de produção, essa Conselheira em casos específicos tem acatado o direito ao crédito. Não obstante, não é o caso do presente processo.

- À despesa financeira, pois não há previsão legal para tanto e, pelo seu objeto social, nem se poderia cogitar em constituir tal despesa como “insumo”;
- ✓ Dou provimento em relação aos equipamentos de proteção, eis que para a realização de sua atividade, são essenciais os materiais de proteção e segurança quando da operacionalização das máquinas que produzem as suas mercadorias.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo, em parte, de suas conclusões.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.637/2002. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto a possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre combustíveis, lubrificantes e fretes.

O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de tal creditamento, afirmando que tais itens integram o conceito de insumos utilizados na produção dos bens produzidos e vendidos pelo produtor/vendedor.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotados pelo acórdão recorrido e pelo relator do voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que trata das possibilidades de creditamento do PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...).

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

No presente caso é incontroverso que as despesas com combustíveis, lubrificantes e fretes não foram utilizadas no processo produtivo direto do produto destinado a venda. O Seguinte trecho do Relatório Fiscal, e-fl. 331, deixa isto evidente:

Para as despesas com combustíveis, a empresa apresentou planilhas e registros contábeis discriminando os combustíveis utilizados na produção do restante. Devido a isto, glosaremos somente o valor das despesas com combustíveis não utilizados diretamente na produção, visto que estes não conferem direito a creditamento de Cofins.

O legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto considerando que tais despesas não foram utilizadas diretamente na produção, não é possível tal creditamento.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Aproveito a oportunidade, em face de ter acompanhado pelas conclusões a relatora no provimento parcial ao recurso especial interposto pelo contribuinte, para explicar a razão do provimento parcial pelas conclusões. Como visto no presente voto, não concordo com a relatora quanto a adoção do princípio da essencialidade para o conceito de insumos no creditamento do PIS e da Cofins na regime da não cumulatividade. No caso dos Equipamentos de Proteção, a razão que reconheço o crédito é simplesmente pelo fato de serem utilizados e consumidos, com o tempo, no processo produtivo direto do produto destinado a venda.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal