



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.011712/2007-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.993 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIARIOS LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS.
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. NATUREZA DOS BENS. ATIVO IMOBILIZADO

Não se enquadram como insumos os bens cuja natureza os classifique como destinados ao Ativo Imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de Depreciação. De outro lado, dão direito ao crédito as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, para utilização no processo produtivo, sendo o valor determinado sobre o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês (art. 3º, inciso VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003).

CRÉDITOS CONFINS. GASTO COM REFORMA DE PRÉDIOS

Para ter direito a créditos da COFINS, decorrente da apuração não cumulativa, as despesas de manutenção devem ser intrinsecamente ligadas ao processo produtivo do contribuinte e não sujeitas à ativação no permanente.

FRETE DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO EM GARANTIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível de creditamento relativo o gasto com frete de peças de reposição em garantia, pois como regra geral de vedação de creditamento, está relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, estão os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado.

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. COMPRA PARA RECEBIMENTO FUTURO.

O reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a transferência de sua propriedade ao adquirente. Se no momento da celebração

do contrato o bem vendido ainda não era existente, não há como reconhecer o direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Jorge Olmiro Lock Freire, que não conheciam. No mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Jorge Olmiro Lock Freire, Rodrigo Mineiro Fernandes, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-00.621**, de 17/03/2010 (fls. 1/10 e 98/106), proferida pela 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da Terceira de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação de crédito (fls. 143/145), relativo ao saldo credor de COFINS, regime não cumulativa, apurado no 1º trimestre de 2006.

A Fiscalização da DRF/Porto Alegre/RS, analisou os documentos da contribuinte e elaborou Informação Fiscal (fls. 233/129) apontando as seguintes irregularidades:

(i) Itens não calculados para tributação (Exclusão na base de cálculo):

1. receitas decorrentes de recuperação de despesas e receitas eventuais;
- 2..ganho com cessão de crédito do ICMS; e
3. venda de bens ativos permanentes da empresa.

(ii) Inclusão indevida no cálculo dos créditos:

- 1- relativo a bens utilizados como insumo:

a) a aquisição de serviço de comunicação; manutenção do prédio; materiais para consumo próprio; transferência do bem ativo imobilizado; retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; lançamento decorrente de compra para recebimento futuro; compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro;

b) devolução de compras efetuadas.

2- relativo às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos;

a) do aluguel de veículos.

3- relativo às despesas de armazenamento de mercadoria e fretes na operação de venda;

a) o frete de garantia

4- relativo à devolução de mercadoria.

a) devolução de venda de exportação, de mercadorias não tributadas, isentas ou tributadas à alíquota zero na operação de venda;

b) devolução de venda de bens ativos imobilizado

Detectadas essas irregularidades, a Informação Fiscal foi concluída com a sugestão de deferimento parcial do crédito da contribuinte. O Despacho Decisório prolatado pela DRF (fl. 249), seguiu a Informação Fiscal.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 265/285), alegando que discorda da glosa parcial, que a Fiscalização apurou exclusões indevidas de valores no cômputo da base de cálculo da COFINS, sem a formalização de um lançamento, acarretando prejuízo ao contraditório e ampla defesa. Alega também, que:

- possui direito de ressarcir dos créditos de valores referentes aos seguintes materiais adquiridos para consumo próprio : ***materiais de manutenção e reposição de máquinas, materiais para manutenção de prédio, fretes de produtos em garantia, locação de veículos e lançamentos de compras para recebimento futuro***, despesas que a Fiscalização entendeu que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e da COFINS;

- as operações de transferência de ICMS, não se enquadram no conceito de receita, e se tratariam de mero ingresso, recuperação de despesa/custo, decorrente da sistemática de apuração do imposto que visa atender o princípio constitucional da não-cumulatividade;

- os valores ingressados, recuperação de despesa, não incorporariam nenhum novo valor ao seu patrimônio e portanto não deveriam ser computados na base de cálculo da COFINS;

- o valor das receitas de vendas de bens do ativo permanente estariam inclusos originalmente na base de cálculo da COFINS e portanto não deveria ser glosada a sua exclusão;

- os demais pontos não mencionados na Manifestação são referentes a valores ajustados na contabilidade da empresa, motivo pelo qual não foram objeto de defesa.

Requer que seja reformado o Despacho Decisório, com o deferimento integral do direito creditório pleiteado face a comprovação de sua legitimidade.

A DRJ em Porto Alegre (RS), apreciou a Manifestação e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 10/16.370, de 12/06/2008, (fls. 51/59), considerou

improcedente a Manifestação de Inconformidade e manter o disposto no Despacho Decisório, considerando **definitivas as matérias não impugnadas**, assentando que:

1. incabível alegação de ilegalidade por afronta aos princípios do contraditório, muito menos a de ausência de lançamento formal, uma vez que a glosa de rubricas e créditos pleiteados é atinente à sistemática de verificação de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos;

2- **há incidência** de COFINS na cessão (transferência) de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante;

3- **integram o faturamento**, base de cálculo da COFINS dos períodos lançados, os valores que constam na contabilidade da interessada como recuperação despesas;

4- venda do Ativo Permanente, manter a glosa pelo fato de que tais receitas já não estavam incluídas nas receitas totais que serviram de base de cálculo das contribuições;

5- existe **vedação legal** para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos da COFINS.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 62/79), requerendo o provimento do recurso, pelos seguintes motivos:

1. que a venda de crédito do ICMS (transferência), não transita na conta da empresa e não representa ingresso de receita, mas somente operação patrimonial, natureza de crédito recuperável, que no balanço, é classificado como uma conta do ativo da empresa;

2. a recuperação de despesas e receitas eventuais não compõem a base de cálculo da COFINS, pois se tratam de reembolso de custo despendido;

3. quanto a inclusão da venda de bens ativos permanentes na base de cálculo da COFINS está comprovada na DACON;

4. aquisição de material (glosado por tratar-se de materiais para uso próprio), são, na verdade, materiais de manutenção e reposição de máquinas, que devem ser considerados no cálculo do crédito, em decorrência de serem essenciais na produção dos bens destinados à venda, além de comporem custo da produção;

5. as despesas com frete de produtos e despesas para a manutenção do prédio também são essenciais à produção e se enquadram no §4º, do art. 8º da IN SRF nº 404/2004;

6. o custo com frete para a entrega do produto em garantia compõe o custo final do produto, razão pela qual a glosa é indevida;

7. a locação de veículo gera crédito, pois na operação de locação a empresa locadora auferir receita e, conseqüentemente, gera o pagamento do PIS e da COFINS

8. a glosa do “lançamento de compra para recebimento futuro” não deve prosperar, pois apesar da compra ter sido efetuada para recebimento no futuro, a expedição da fatura ocorreu no momento da compra, e como o fato gerador da COFINS é o faturamento, essas contribuições já incidiram no pagamento, mesmo que o comprador ainda não tenha recebido.

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-00.621**, de 17/03/2010 (fls. 1/10 e 98/106), proferida pela

1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da Terceira de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, o Colegiado decidiu, que:

(i)- venda de bens do Ativo Permanente: por determinação expressa do §3º, inciso II, do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, a receita auferida com a venda de bem de Ativo Permanente não compõe a base de cálculo da COFINS não-cumulativa;

(ii) receita da cessão de créditos do ICMS; somente as receitas operacionais compõem a base de cálculo da COFINS não-cumulativa, sendo assim, o valor auferido com a cessão crédito do ICMS não compõe a base de cálculo, por se tratar de receita não-operacional;

(iii) aquisição de bens para manutenção de máquinas: a aquisição de produto para manutenção de máquinas utilizadas na atividade da empresa gera crédito da COFINS não-cumulativa por ser essencial ao cumprimento do seu objeto social;

(iv) a manutenção do prédio: em razão da disposição do art. 3º, inciso VII c/c inciso I do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos com manutenção do prédio onde ocorre o processo de produção geram crédito da COFINS, por se tratar de benfeitoria.

(v) custo do frete de produto em garantia: a assistência feita ao produto em garantia faz parte do processo de venda, portanto, o frete do produto em garantia, quando suportado pelo sujeito passivo da COFINS, gera crédito da COFINS não-cumulativa;

(vi) locação de veículos: se não restar comprovado que essa despesa é essencial para o cumprimento do objeto social da empresa, deve ser negado o crédito da COFINS;

(vii) compra para recebimento futuro: tais compras, desde que seja de insumos essenciais ao processo de produção e já pagas, geram crédito da COFINS não-cumulativa.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3401-00.621**, de 17/03/2010, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 15/37 e 109/131), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir em relação as seguintes matérias: (i) a incidência de COFINS não cumulativa sobre os valores percebidos a título de cessão de créditos de ICMS, por entendê-la como receita não operacional; (ii) admitiu, na qualidade de insumo, as aquisições de materiais para manutenção de máquinas e, (iii) de prédios, (iv) o frete relativo a produtos em garantia, e (v) gastos com compras para recebimento futuro.

Requer a Fazenda Nacional, que seja admitido o recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o Acórdão atacado.

(1) Cessão (transferência) de ICMS

Afirma a Fazenda Nacional que, no caso em tela, a empresa em epígrafe cede ao fornecedor (se poderia dizer que comercializa) créditos de ICMS em troca de insumos utilizados na industrialização de seus produtos, o que caracteriza a existência de disponibilidade financeira e patrimonial, donde tais operações devem ser incluídas na base de cálculo da COFINS.

Para comprovar a divergência trouxe, como paradigmas, os Acórdãos nºs 2803-00.141 e 3301-00.231, alegando que:

- no **Acórdão recorrido** adotou-se o entendimento de se afastar da tributação da COFINS os créditos de ICMS cedidos por não considerá-los como receita operacionais.

- nos **Acórdãos paradigmas**, reconhece a natureza de receita operacional aos valores obtidos com a cessão de ICMS à terceiros; assenta que a realização de tais créditos, seja mediante dinheiro, mercadorias ou insumos, está sujeita à oneração por aludidas contribuições.

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que nos arestos confrontados, a divergência jurisprudencial restou comprovada.

(2) Quanto aos demais itens (despesas que não podem ser consideradas como insumos) quais sejam: **itens (ii)** às aquisições de materiais para manutenção de máquinas e, **(iii)** de prédios, **(iv)** o frete relativo a produtos em garantia, e **(v)** gastos com compras para recebimento futuro.

Assevera que como a sistemática de conceito de insumos (COFINS não-cumulativa) é a mesma aplicada ao IPI, tem-se que, para considerar as despesas com materiais para manutenção de máquinas, do prédio, para o frete de produtos em garantia e com compras pra recebimento futuro como insumos, faz-se necessário o emprego destas diretamente na fabricação de produtos destinados a venda, e, nos termos do acima exposto, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invoca-se Acórdão 203-12.448, alegando que:

- diversamente do entendimento demonstrado no Acórdão recorrido, o **paradigma** decide que apenas podem ser considerados insumos para fins de calculo do crédito referente a não-cumulatividade, são àqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003, adotando-se no contexto da não-cumulatividade, a tese da definição de "insumos" prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n" 65/79.

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que nos arestos confrontados, a divergência jurisprudencial restou comprovada.

Com tais considerações, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial nº 3400-00.334 (fls. 139/140), **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº Acórdão nº 3401-00.621**, de 17/03/2010, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte, após decorrido o prazo legal, **NÃO** apresentou suas contrarrrazões nos autos, conforme consta do Despacho da DRF/Porto Alegre/RS à fl. 336.

Resolução desta 3ª Turma/CSRF

Os autos, então, foram movimentados para a apreciação desta 3ª Turma da CSRF, que, o Colegiado em sessão de 20/02/2019, entendeu que o julgamento deveria ser convertido em Diligência à 4ª Câmara para “*complementação da análise de admissibilidade do Recurso Especial*”, no que pertine aos pressupostos materiais do Recurso Especial, uma vez que “deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes”. Ao final, solicita que após a complementação da admissibilidade, o processo deve-se prosseguir o julgamento. Tudo conforme consta da Resolução nº 9303-000.116, de 20/02/2019 (fls. 345/349).

Exame de Admissibilidade / cumprimento da Resolução CSRF

Repisando-se as matérias que a Fazenda Nacional alega haver divergências são: 1- Cessão/ transferência dos créditos do ICMS e, 2- Das despesas que não podem ser consideradas como **insumos**.

1- Cessão/ transferência dos créditos do ICMS

No Acórdão recorrido, a Turma afastou da tributação da COFINS os créditos de ICMS cedidos, por não considerá-los como receita operacional.

Para comprovar a divergência, indicou como paradigmas os Acórdãos n.ºs: 2803-00.141 e 3301-00.231, que entenderam que os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS, estão sujeitos à incidência da Contribuição da COFINS. E foi dado prosseguimento.

No entanto, em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que o Acórdão paradigma **n.º 2803-00.141**, foi reformado pelo acórdão n.º **9303-006.891**, de 13/06/2018 e o **Acórdão paradigma n.º 3301-00.231**, da mesma forma foi reformado pelo Acórdão n.º **9303-003.157**, de 23/11/2014. Ambos Acórdãos, os fundamentos que ancoram a decisão do referido paradigma, contrariam a jurisprudência evidenciada pela decisão plenária do STF, **no julgamento do RE 606.107**, em sede de repercussão geral.

Assim, **restou** decidido que **não servem como paradigmas** os Acórdãos que, na data de análise da admissibilidade do Recurso Especial, **contrarie decisão definitiva do STF ou STJ**.

2- Das despesas que não podem ser consideradas como insumos.

Registra a Fazenda Nacional em seu recurso que o fato do Acórdão trazido como paradigma tratar do PIS não-cumulativo não influi na caracterização da divergência que aqui se pretende demonstrar. A esse respeito, registre-se a idêntica redação dos dispositivos mencionados no Acórdão paradigma e no Acórdão recorrido, art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002 e o mesmo dispositivo da Lei n.º 10.833, de 2003.

Verifica-se que o núcleo de toda a controvérsia cinge-se à delimitação do significado do **termo insumo**, no contexto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Para comprovar a divergência indica como paradigmas 3 Acórdãos, sendo o n.º 203-12.448 e Acórdão n.º 204-00.795 e ainda o Acórdão 3403-00.912 (sendo aceito apenas os 2 primeiros), alegando que:

- no Acórdão recorrido adotou como premissa interpretativa da legislação um conceito mais amplo do termo insumo, enfatizando o critério da essencialidade, cuja análise do caso concreto firmou a abrangência deste para a legislação do PIS/COFINS;

- no Acórdão paradigma n.º 203-12.448 adotou uma interpretação mais restritiva da legislação, compreendendo que mesmo no âmbito da legislação do PIS/COFINS, o termo “insumo” há de ser entendido no mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI. *E como é sabido, o conceito de "insumo" já foi consagrado pelo Parecer Normativo n.º 65/79,*

Já com relação ao segundo paradigma (Acórdão n.º 204-00.795), tem como fundamento relevante quanto ao conceito de insumo, a interpretação do art. 3º da Lei n.º 9.363/96 c/c Parecer Normativo n.º 65/79, e não foi aceito por haver constatar interpretação divergentes de Lei.

Contudo, em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que nos arestos confrontados (1º paradigma), a divergência jurisprudencial restou comprovada. Com tais considerações, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial (fls. 351/363), **deu seguimento parcial** ao

Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida apenas a matéria: **"Das despesas que não podem ser consideradas como insumos – conceito de insumo"**.

Agravo da Procuradoria

Cientificada do resultado, a Fazenda Nacional interpôs Agravo contra o Despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara que deu seguimento parcial, alegando que, alhures já havia interposto Recurso Especial ao qual foi dado integral seguimento, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 139/140.

Segundo alega, representaria uma matéria diversa da manejada no item 2.2 da Petição que veicula o Recurso Especial (e-fls. 15/37), denominada "Das despesas que não podem ser consideradas como insumos". Dá análise do Agravo restou consignado que, "Malgrado reste evidente que o recurso especial peque na estruturação da exposição das matérias, não há como deixar de reconhecer que a dedutibilidade das despesas do intitulado "frete-garantia", apesar de subsidiária, representa uma matéria autônoma à discussão acerca do conceito de insumo, tratado na matéria intitulada **"Das despesas que não podem ser consideradas como insumos"**.

Por tais razões, foi proposto e, conforme Despacho em Agravo de fls. 370/371, a Presidente da CSRF, ACOLHEU o Agravo e DEU PARCIALMENTE provimento para determinar o RETORNO dos autos à 4ª Câmara para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria **"Da dedutibilidade dos dispêndios incorridos com frete-garantia"**.

Reanálise do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Considerando a determinação do Despacho em Agravo de fls. 370/371, deu-se prosseguimento à reanálise do Recurso Especial, quanto à matéria: 2. Das despesas que não podem ser consideradas como insumos (***Da dedutibilidade dos dispêndios incorridos com frete-garantia***).

Aduz a Fazenda Nacional que "Na hipótese de não ser admitido esse primeiro raciocínio contido no item 2.2, requer ao menos que prevaleça o decidido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF que, **analisando idêntico caso da mesma empresa**, entendeu que deveria prevalecer a glosa dos valores referentes às aquisições de materiais para consumo próprio (manutenção e reposição de máquinas), a **frete de produtos em garantia** e a compras para recebimento futuro". (Grifo original).

Para comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão nº: **3403-00.912**, argumentando que:

- o Acórdão recorrido decidiu que a assistência dada ao produto em garantia faz parte da concretização da venda, logo o frete do produto em garantia deve ser entendido como componente da operação de venda.

- no Acórdão paradigma, em exegese diversa quanto ao referido dispêndio (frete-garantia), decidiu que as despesas incorridas na contratação de serviço de transporte de peças de reposição de produtos protegidos pela garantia contratual, não se enquadram como "frete na operação de venda" a que alude o inciso IX do artigo 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que nos arestos confrontados, a divergência jurisprudencial restou comprovada.

Com tais considerações, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial (fls. 372/377), **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria referente à "Dedutibilidade dos dispêndios incorridos com frete-garantia".

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional, do Agravo e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresenta suas contrarrazões, requerendo que não seja admitido o Recurso Especial quanto aos itens considerados como insumos, porquanto o dissídio jurisprudencial sustentando pela Fazenda Nacional, bem como suas razões recursais, baseia-se em antigo precedente, que se encontra em descompasso com o entendimento do CARF; caso não seja esse o entendimento, no mérito, que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se o Acórdão recorrido nos pontos impugnados.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 351/363 e 372/377, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Ressalto que o Contribuinte, em sede de contrarrazões, requer que não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, pois sequer preenche os requisitos mínimos de admissibilidade, o que impossibilitam seu conhecimento.

No entanto, quanto à divergência suscitada (despesas que não podem ser consideradas como insumos), o Recurso Especial atende aos pressupostos básicos para o exame da admissibilidade, pois a matéria foi prequestionada e apresentando aresto paradigmático.

Afasto a alegação de tese superada, que entendo somente estar configurada pela superveniência de decisão vinculante, seja por súmula do CARF, seja por decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recursos repetitivos, ou do Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida.

Destaco que, para satisfazer esta exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocou o Acórdão 203-12.448, o qual, diversamente do entendimento demonstrado no recorrido (caracterização de “insumos” deve levar em consideração a importância - essencialidade e relevância - **Recurso Especial STJ n.º 1.221.170/PR**), decide que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à PIS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS, a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.

Saliente-se que a eventual aplicação da tese de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79 seria suficiente para alterar a decisão recorrida.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(1)** em relação às despesas relacionadas ao **conceito de insumo**, notadamente: **(a)** gasto com materiais para uso próprio utilizados na manutenção de máquinas; **(b)** despesas com material para manutenção do prédio; **(c)** custos com frete para a entrega de produto em garantia; e **(d)** às compras para recebimento futuro comprovadas por Notas Fiscais idôneas constantes nos autos.

1) Conceito de insumo - creditamento das contribuições não cumulativas (COFINS).

No caso dos autos, tratou-se de pedido de compensação de créditos da COFINS não cumulativa, onde foram glosados parte dos créditos decorrentes de uma série de gastos.

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que, no presente recurso, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade da COFINS, relativamente ao **conceito de insumo**, à possibilidade de tomada de créditos sobre os bens e serviços utilizados antes do início e depois de encerrado o processo produtivo e tomada de créditos referentes aos gastos a seguir analisados.

Pois bem. Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79/81, da íntegra do acórdão).

Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o Recurso Especial de divergência da Fazenda Nacional, no caso, englobando os bens e serviços aqui discutidos. Considerando o critério acima, passo a analisar cada elemento citado no recurso:

Importa salientar que o objeto social (**atividade principal**) do contribuinte refere-se a industrialização de máquinas, peças e equipamento rodoviários. Então, vamos a eles:

(a) Gastos com materiais para uso próprio utilizados na manutenção de máquinas

O Contribuinte alega em suas contrarrazões que a aquisição de materiais utilizados para a manutenção e reposição de máquinas e equipamentos, configura-se como indispensável à fabricação e produção dos bens destinados à venda, uma vez que são adquiridos objetivando dar à máquina utilizada na fabricação do bem perfeitas condições de uso.

Verifico que a decisão recorrida, assentou que esses gastos geram direito a crédito da COFINS não-cumulativa. No voto condutor, o relator consigna que a Contribuinte discorda das glosas referentes aos materiais, uma vez que, segundo ela, os mesmos servem para a manutenção e reposição de máquinas, que são essenciais à produção. Arremata no voto afirmando que o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em seu inciso VI, autoriza o creditamento da aquisição de material para uso próprio, *in verbis*:

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 para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços”.*

No entanto, não concordo com a decisão recorrida. Explico. Como é cediço, não se enquadram como insumos os bens, **cujas natureza** são destinados ao Ativo Imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação, sendo que a metodologia de cálculo é diferenciada para apuração dos créditos.

Verifica-se que por expressa disposição legal, os créditos decorrentes da aplicação dos inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, acima transcrito, somente podem ser apropriados nos termos do inc. III do §1º do próprio art. 3º, senão vejamos:

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

No caso em apreço, a empresa informou e no Acórdão recorrido concordou que os ditos itens seriam insumos utilizados na produção (custo) e não tratados como bens ativáveis (taxa de depreciação), não podendo agora em sede de julgamento, o Colegiado alterar por conta própria os registros declarados pelo sujeito passivo.

Nesse diapasão, conclui-se que não cabe o creditamento de COFINS em relação aos gastos com a manutenção de equipamentos industriais, inclusive aqueles correspondentes a aquisição de partes e peças destinadas a tais serviços em bens destinados ao Ativo Imobilizado, devendo tais créditos serem pleiteados por meio de retificações das declarações apresentadas pela empresa à RFB e não por meio do presente julgamento administrativo.

Nesse mesmo sentido, caso semelhante foi recentemente julgado por esta 3ª Turma da CSRF, ao analisar o PAF nº 15983.000037/2009-35, de relatoria do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*, que resultou no **Acórdão nº 9303-009.719**, de 11/11/2019, em que nos fundamentos do voto condutor restou assentado da seguinte forma:

“VI) Cálculo dos créditos relativos aos bens do ativo permanente.

Neste, caso, também o dispositivo legal é outro, sendo o direito creditório apurado não sobre o valor das aquisições, mas sim sobre os encargos de depreciação:

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, apanhados ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

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

Tendo a Fiscalização considerado que a nenhum crédito o contribuinte teria direito, por óbvio a glosa do valor contabilizado/declarado teria que ser integral, sem a necessidade de perquirir se pelo custo ou pela taxa de depreciação.

Cabe ou não o direito ao creditamento ?? Sim, pois, como reconhecido no Acórdão recorrido, *“corresponderiam ao valor das aquisições de partes e peças a serem utilizadas nas manutenções/reparos de equipamentos ligados à produção”*.

Só que calculado com base nos encargos de depreciação, e se o contribuinte errou para maior na contabilização/declaração, cabe a ele corrigi-lo, observando-se ainda que a liquidação da sentença é de competência da Unidade de Origem, pelo que, mesmo assistindo razão ao contribuinte no mérito “propriamente dito”, há que se negar provimento, também nesta parte”.

À vista do acima exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, devendo-se manter a glosa sobre gastos com materiais utilizados para a manutenção e reposição de máquinas e equipamentos.

(b) Despesas com material para manutenção do Prédio

Aduz o Contribuinte em suas contrarrazões que *“em relação aos materiais adquiridos para manutenção de prédios, trata-se do local em que são fabricados os produtos da empresa, deve ser mantido o Acórdão recorrido, tendo em vista a necessidade de conservação e sustentação do processo produtivo, que causa desgastes aos prédios”*.

Vejo que tais gastos foram tratados de maneira genérica ao longo de todo o processo, no entanto o Contribuinte alega e no Acórdão recorrido restou consignado que se tratam de benfeitorias necessárias em imóvel utilizados na atividade da empresa e que há que se reconhecer o direito ao crédito, com base **no inciso VII, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003**. Veja-se trecho abaixo reproduzido:

“(…) Feita essa explicação, **chega-se à conclusão de que a recorrente tem direito ao crédito em relação às despesas com material para a manutenção do prédio, pois o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/03**, assim dispõe: (Grifei)

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

(…)

VII- edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”.

No entanto, discordo da decisão recorrida. No meu entender, resta claro que aqui não está a se falar em creditamento com base no inciso VII, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa), uma vez que para estes os créditos são calculados com base nos encargos de depreciação (§1º, III, do art. 3º da Lei nº 10.833, d 2003).

No caso sob análise, o contribuinte se apropriou dos valores “íntegrais”, interpretando que se tratavam de insumos de produção tratado no inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Verifica-se que por expressa disposição legal, os créditos decorrentes da aplicação do inciso VII, do art. 3º, abaixo transcrito, somente podem ser apropriados nos termos do inc. III do §1º do próprio art. 3º, senão vejamos:

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

Portanto, como dito alhures, não se enquadram como insumos os bens, cuja natureza são destinados ao Ativo Permanente, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento e, devem ser apropriados por meio de cálculo de Depreciação, sendo que a metodologia de cálculo é diferenciada.

Nesse diapasão, não cabe o creditamento de COFINS em relação aos gastos com a manutenção de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (“manutenção de prédios”), devendo tais créditos serem pleiteados por meio de retificações das declarações apresentadas pela empresa à RFB e não por meio do presente julgamento administrativo.

Ante o exposto, voto no sentido de que os gastos aqui discutidos, não podem ser tratados como insumos e, portanto, não geram direito a crédito da COFINS, nos moldes definido pelo item II, do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, nesta matéria.

(c) Custos com frete para a entrega de produto em garantia

O Contribuinte alega em suas contrarrazões que o **frete de produtos em garantia**, deve-se ater ao fato de que a produção não se restringe somente à transformação física dos bens, mas sim, abrange todo o processo de produção dos **produtos destinados à venda**, nele compreendidos os serviços intermediários, bem como os serviços utilizados para a efetivação da venda dos referidos produtos.

Nesse sentido, tal modalidade de frete é considerada essencial para a efetivação da operação de venda, isto é, foram despendidas tais despesas com o propósito de viabilizar a atividade econômica de comercialização dos produtos da empresa, consubstanciando-se, portanto, no conceito de insumo do PIS e da COFINS.

Consta dos autos que tal operação “é firmada quando da contratação do serviço e torna ela parte do processo produtivo, mesmo que seja em momento posterior à venda”. No entanto, entendo que não assiste razão à Contribuinte.

Pois bem. Não vejo como enquadrar este gasto no conceito de insumo, conforme definido pelo inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que todo gasto efetivado posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação de serviço, não é considerado como insumo.

Sobre esse assunto, no caso, adoto como razão de decidir o disposto nos itens 55 e 60 do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, que assim dispôs sobre o assunto:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os **dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado**. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que **a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço**.

Essa matéria já foi debatida por esta Turma em recente julgamento que resultou no **Acórdão nº 9303-009.968**, de 21/02/2020, que desta forma assentou (mesmo resultado nos Acórdãos n.º 9303-009.965 e nº 9303-009.966 - todos processos da empresa CIBER, ano 2006):

“(…) Desarrazoado procurar enquadrar esta rubrica no conceito de insumo (inciso II, da Lei nº 10.833/2003).

Quando muito - e ainda foi com base neste que a Fiscalização glosou os créditos (fls. 097) e a Turma *a quo* negou provimento, se poderia discutir a aplicação do inciso IX: “*frete na operação de venda ..., quando o ônus for suportado pelo vendedor*”, mas não neste caso, pois não foram enviados produtos finais, mas sim peças de reposição”.

Portanto, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que os “custos com frete para a entrega de produto em garantia”, conforme disposto no inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não são considerados como insumos e, portanto, não gera direito a crédito.

(d) Das compras para industrialização – encomenda para recebimento futuro

A Fiscalização informa que "o contribuinte incluiu indevidamente o lançamento decorrente de compra para recebimento futuro: CFOP 1.922 e 2.922, em vez da compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro: CFOP 1.116 e 2.116."

De outro lado, o Contribuinte alega que utilizou o código descrito para "lançamento decorrente de compra para recebimento futuro", pois **em que pese não tenha recebido a mercadoria comprada**, "a expedição da fatura e o consequente pagamento foi realizado antes da entrega do produto". Assim, como a base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento, no momento em que o fornecedor emite a respectiva fatura pode o contribuinte tomar o crédito relativo ao PIS/COFINS incidentes na operação.

No entanto, nesta matéria, entendo que também assiste razão à Fazenda Nacional.

É sabença que a adoção do "Regime de Competência" na apuração das contribuições sociais para o PIS e para a COFINS e dos correspondentes créditos da não cumulatividade, está prevista nos dispositivos das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, sendo, portanto, de observação obrigatória pelos contribuintes.

Assim, a apropriação de créditos da não-cumulatividade, dá-se sobre a aquisição de insumos e esta somente se concretiza com a transferência de sua propriedade.

Cabe destacar que, ao que pode ser observado nos autos, os insumos vendidos para entrega futura nem estão na posse do vendedor. Pode, inclusive, ocorrer efetivamente a não concretização desta venda posteriormente.

E, nesse sentido, objetivando reforçar esse entendimento, adoto aqui como fundamentos para decidir, o exposto na Solução de Consulta Cosit nº 507, de 2017, da qual reproduzo alguns trechos:

(...)

14. A consultante refere-se a operações de compra e venda nas quais, em um primeiro momento, o negócio é concretizado e ela recebe o pagamento pela venda de mercadorias que já existem em seu estoque e, em outro momento posterior, ela entrega as mercadorias vendidas ao seu adquirente.

14.1 Tais operações não se confundem com as operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem, e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas.

(...)

29.4. Já nas operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas – hipótese aqui tratada como contrato de compra e venda com faturamento antecipado –, a eficácia do ato jurídico encontra-se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a materialização da coisa futura, no presente caso, produção rural, e sua entrega ao adquirente.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, nesta matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e no mérito **dar-lhe provimento**, para restabelecer as glosas dos seguintes itens: **(a)** gastos com materiais para uso próprio utilizados na manutenção de máquinas, **(b)** despesas com material para manutenção do prédio e **(c)** custos com frete para a entrega de produto em garantia e, **(d)** das compras para industrialização – encomendas para recebimento futuro.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos