



<b>Processo nº</b>	11516.000197/2009-30
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3003-001.273 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Turma Extraordinária</b>
<b>Sessão de</b>	15 de setembro de 2020
<b>Recorrente</b>	INCOMARTE INDUSTRIA E COMERCIO DE MOLDURAS LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

INSUMOS. PAGAMENTO NÃO INFORMADO. CRÉDITOS PROVENIENTES DE ESTOQUE DE ABERTURA. IMPOSSIBILIDADE. Na ocorrência de fraudes contábeis e crime contra a ordem tributária o aproveitamento de crédito de contribuição sobre os estoques de abertura só é possível quando comprovado o pagamento de sua aquisição.

INSUMOS. GLOSA. FALTA DE PROVAS. Correta a glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos quando a escrituração é deficiente e o contribuinte não comprova os pagamentos realizados aos fornecedores.

#### **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.** Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com peças e serviços de manutenção, vinculados ao processo produtivo geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DE INSUMOS.** Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com combustíveis e gás dos veículos utilizados no transporte dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

**GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO.**

**POSSIBILIDADE.** Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com embalagens para transporte do dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito de insumos utilizados no processo produtivo, quais sejam: i) aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, exceto itens discriminados na Relação dos Insumos Glosados como Pátio. Conserto da bomba de passar veneno no pátio NF 34508; ii) aquisições de gás e combustível; iii) aquisição de material de embalagem. Vencida a Conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral (relatora) que dava provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral Relatora

(documento assinado digitalmente)

Muller Nonato Cavalcanti Silva - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

## **Relatório**

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

### **“OBJETO”**

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada por Indústria de Molduras Moldurarte Ltda., CNPJ 86.429.834/0001-32, sucessora de Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda., CNPJ 81.550.113/0001-62, contra o despacho decisório de fls. 242 e seguintes, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado pela interessada, no valor de R\$ 15.290,56, período de apuração 4º trimestre de 2006 (valor pleiteado: R\$ 57.139,40).

A Auditoria-Fiscal glosou os valores correspondentes a itens não enquadrados no conceito de insumos e devoluções de compras, pagamentos não confirmados de madeira

serrada e devolução de compras, e pagamentos não confirmados dos estoques de abertura.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão em 17/12/2010, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 14/01/2011, alegando, em síntese, que: *A Recorrente entende que a decisão atacada não pode prosperar em relação à glosa do crédito (...) sobre as aquisições de madeira, uma vez que não foi praticada nenhuma fraude na aquisição dos insumos (...) . Além disso, não houve omissão de informações sobre a origem, quantidade e valores dos insumos adquiridos e, principalmente, houve pagamento dos produtos adquiridos, conforme demonstrará e provará na seqüência. Também restará demonstrado nos itens seguintes que é indevida a glosa dos créditos referentes as aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, gás e combustíveis e material para embalagem, especialmente porque eram empregados no processo de industrialização realizado pela Incomarte.”*

A DRJ deu parcial provimento a manifestação de inconformidade em em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

INSUMOS. PAGAMENTO NÃO INFORMADO. CRÉDITOS PROVENIENTES DE ESTOQUE DE ABERTURA. IMPOSSIBILIDADE.

Na ocorrência de fraudes contábeis e crime contra a ordem tributária o aproveitamento de crédito de contribuição sobre os estoques de abertura só é possível quando comprovado o pagamento de sua aquisição.

INSUMOS. GLOSA. FALTA DE PROVAS.

Correta a glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos quando a escrituração é deficiente e o contribuinte não comprova os pagamentos realizados aos fornecedores.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado”.

Em recurso voluntário contribuinte reitera os fundamentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

#### Voto Vencido

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3a Seção do Conselho Administrativo. O recurso é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em suas razões recursais a contribuinte alega ter direito a fruição de (i) créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira mesmo tendo cometido equívocos contábeis; (ii) créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira efetivamente pagos; (iii) créditos sobre aquisição de insumos usados no processo produtivo, sendo peças e serviços de manutenção, gás e combustíveis, materiais de embalagem.

## **1 Créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira mesmo tendo cometido equívocos contábeis**

Sobre esse ponto do recurso entendo que não tem razão a contribuinte. Saliento que tais argumentos foram fundamentadamente afastados em primeira instância, pelo que peço vênia para transcrever abaixo os principais trechos do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-os desde já como razões de decidir, em cumprimento aos ditames do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e em atenção ao disposto no §3º do art. 57 do RICARF:

### **“CRÉDITO SOBRE ESTOQUE DE ABERTURA**

Conforme relatado pela Auditoria-Fiscal, a interessada sofreu procedimentos de fiscalização dos quais resultaram a formalização de diversos processos administrativos fiscais, dentre eles o de nº 11516.002223/2010-06, em nome da Indústria de Molduras Moldurarte Ltda.

Nesse processo consta Termo de Verificação Fiscal, que foi trazido por cópia ao processo 11516.000194/2009-04, e no qual se concluiu pela existência de fraudes contábeis no pagamento de matérias-primas, irregularidades estas que resultaram em completa falta de certeza quanto à efetividade das transações envolvendo aquisições de madeira, realizadas pelas empresas do grupo econômico do qual fazia parte o sujeito passivo.

Em síntese, os créditos oriundos das aquisições de matéria-prima, foram objeto de fiscalização. Disso resultou a glosa de parte dos créditos constantes dos pedidos de ressarcimento efetuados pelo contribuinte e manutenção das decisões proferidas em sede de manifestação de inconformidade.

Os trabalhos realizados pela fiscalização, durante a análise das aquisições de matéria prima efetuadas pela empresa nos anos de 2003 a 2005, foram fundamentados em pesquisas e sobretudo documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo: De acordo com as informações constantes no item IV do Termo de Verificação Fiscal (fls. 329-verso/336) relativo a aquisição irregular de madeira, considerando a inexistência de controles de entrada e de consumo de madeira, porém sendo existente e razoável o controle dos demais materiais, e ainda levando em conta que os adiantamentos para pagamento de madeira e os próprios pagamentos eram realizados com cheques nominais à própria contribuinte, foi solicitada Requisição de Movimentação Financeira aos bancos Bradesco, Banco do Brasil, e Banco do Estado de Santa Catarina (fls. 190/193), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 264/338) relativo ao grupo de empresas formado por INCOMARTE INDUSTRIA E COMÉRCIO DE MOLDURAS LTDA, INDUSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA, INDUSTRIA DE MOLDURAS H. EFFTING LTDA e INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA, onde se constatou terem praticado reiterada e continuamente, durante anos a fio, fraudes contábeis que se constituem indubitavelmente em crimes contra a ordem tributária, irregularidades previstas no artigo 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90 e no artigo 59 da Lei 9.069/95 (trecho da Informação Fiscal, constante do Processo 11561.006131/2008-72. Ademais, os Acórdãos proferidos pela Delegacia de Julgamento, quando da apreciação dos pedidos de ressarcimento em sede de manifestação de inconformidade, apenas corroboraram o que fora proferido nos

respectivos despachos decisórios: houve irregularidade na contabilização dos pagamentos a fornecedores efetuados pelo contribuinte.

Abaixo, transcrevo excerto do Acórdão 15-35.424, proferido pela 4<sup>a</sup> Turma da DRJ/SDR: Estando os fatos descritos e os documentos que constam dos autos demonstrado de maneira inequívoca que a Interessada praticou atos com finalidade de majorar seu direito a crédito presumido de IPI, de forma a quitar irregularmente, por meio de declarações de compensação, tributos e contribuições federais, tem-se que não há o que se reformar no despacho decisório.

Resta claro que os créditos oriundos dos estoques de abertura de matéria-prima informados pelo contribuinte, não estão revestidos dos requisitos de liquidez e certeza, conforme preconizado no artigo 170, do Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Assim, deve ser mantida a glosa com relação a esse ponto”.

## 2 Créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira efetivamente pagos

Também nesse ponto do recurso entendo que não tem razão a contribuinte. Saliento que tais argumentos foram fundamentadamente afastados em primeira instância, pelo que peço vênia para transcrever abaixo os principais trechos do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-os desde já como razões de decidir, em cumprimento aos ditames do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e em atenção ao disposto no §3º do art. 57 do RICARF:

### “PAGAMENTO DE AQUISIÇÕES DE MADEIRA NÃO COMPROVADOS

Conforme relato fiscal, fls. 264 a 279, a interessada foi intimada a comprovar os pagamentos relativos a aquisição de madeira, deixando de fazê-lo com referência ao valor de R\$ 2.472.519,77. Por essa razão, o valor não comprovado foi glosado a título de insumo que proporcionasse crédito da contribuição.

Em sua defesa, a interessada admite a existência de irregularidades contábeis, que decorreriam de peculiaridades de seu ramo de negócio, que depende de aquisição de “madeira mole” e de dificuldades burocráticas, mas entende ser indevida a glosa, pois daquelas não teria decorrido qualquer falta de recolhimento de tributos. Afirma também que a partir de 2007 tais irregularidades não mais ocorreram e junta documentos com a finalidade de comprovar o pagamento das aquisições.

No caso em exame, em que se analisa a procedência de direito creditório postulado pelo contribuinte, o ônus da prova sobre ele recai, e não deve restar dúvida quanto à sua certeza e liquidez como dispõe o art. 170 da Lei nº 5.172 – Código Tributário Nacional (CTN), de 25 de outubro de 1966.

É certo que a contabilidade faz prova a favor de quem a escriturou, porém essa força probatória é condicionada à apresentação dos documentos que deram suporte aos lançamentos, como se infere do art. 226 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil Brasileiro) e Código de Processo Civil, art. 378, notadamente no caso presente, em que admitidamente a escrituração da aquisição de insumos é irregular.

A interessada fez acompanhar sua manifestação de inconformidade de cópias dos livros de registro de entradas e de inventário. Entretanto, a existência das notas fiscais e até mesmo de sua escrituração não são os fatos controvertidos que levaram à glosa. Esta foi

motivada pela falta de comprovação do pagamento dessas aquisições e a esse respeito nenhum documento foi juntado.

Assim, por falta de comprovação, deve ser mantida a glosa”.

### **3 Aproveitamento de créditos decorrente de insumos no processo produtivo da Contribuinte**

A contribuinte reitera em suas razões recursais que o conceito de insumo utilizado na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é mais amplo que o utilizado na legislação do IPI e ICMS, devendo-se observar cada insumo sob o critério da essencialidade ou relevância ao processo produtivo, de forma que pede a reforma do acórdão para afastar a glosa de créditos (i) das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção; (ii) aquisições de gás e combustível; (iii) aquisição de material de embalagem.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quanto no Poder Judiciário. Comungo e adoto respeitosamente como razão de decidir, nos termos regimentais, o entendimento do Ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges, muito bem posto no Acórdão nº 3003-000.424, abaixo transcrito:

“I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário:

#### **4 Das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção:**

Afirma o contribuinte que os dispêndios com itens como abraçadeira, bucha, contator, correia, disjuntor, mangueiras, parafuso, pinos, retentor, rolamentos, etc, bem como os serviços a eles relacionados foram glosados pela fiscalização, por não se amoldarem ao conceito de insumos perfilado pela legislação. Além disso as ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins. Estes serviços e peças são utilizados na reposição de peças já desgastadas nas máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização, pois estas sofrem um grande desgaste no processo produtivo da empresa.

Vale lembrar o precedente da CSRF, consubstanciado no Acórdão nº 9303-008.645:

Assunto:	Contribuição	para	o	PIS/Pasep
Período de apuração:	31/01/2010	a	31/12/2010	
EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI, DESCARGA DE CARVÃO, ARMAZENAGEM E CAPATAZIA. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.				
Os custos/despesas incorridos com equipamentos de proteção individual, descarga de carvão, armazenagem e capatazia, vinculados ao escoamento dos insumos do porto, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.				
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS				

DO PROCESSO PRODUTIVO.  
Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

No mesmo sentido o entendimento do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N° 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018:

“Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo)”.

Tendo em vista o conceito de insumos acima delineado, que permite aproveitamento de crédito de todo item que está relacionado a atividade da empresa e seu processo produtivo, bem como a comprovação da função/necessidade de cada item na manutenção da atividade por meio do detalhamento anexado ao recurso voluntário, considero que a contribuinte tem razão, devendo ser afastada a glosa sobre os créditos das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção.

## 5 Aquisições de gás e combustível:

A contribuinte recorre contra a glosa do crédito das aquisições de gás utilizado como combustível em empilhadeira e combustível utilizado em veículo próprio para transporte de insumos. Argumenta que o combustível é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas principalmente na região norte do Brasil, sendo assim, fazem parte do custo de aquisição, ou seja, devem ser consideradas como insumos. No que se refere ao gás, utilizado como combustível para empilhadeiras, aduz a contribuinte que o mesmo fora usado no parque fabril, para movimentação tanto de matéria-prima quanto de produtos em elaboração ou acabados, e que por isso merece ser enquadrado como insumo.

Tendo em vista o conceito de insumos acima delineado, que permite aproveitamento de crédito de tudo aquilo que está relacionado a atividade da empresa e seu processo produtivo, bem como a comprovação da função/necessidade de cada item na manutenção da atividade por meio do detalhamento autos, mediante apresentação de notas de aquisição, juntados na MI e no recurso voluntário, considero que a contribuinte tem razão, devendo ser afastada a glosa sobre os créditos das aquisições de gás e combustível.

## 6 Aquisição de material de embalagem

Argumenta a contribuinte que as embalagens mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte de produtos industrializados e não como elementos

promocionais são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Incomarte. Tais embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos não serão passíveis de reutilização. Da mesma forma que a matéria prima, onera o custo final do produto.

De fato mesmo no caso o material de embalagem (paletes, prego eletrosoldado, tampa de papelão, etc.) que é utilizado apenas para transporte do produto acabados há direito ao creditamento pois constituem custo de aquisição de insumos. Entendo que assiste razão a contribuinte devendo ser afastada a glosa sobre os créditos de material de embalagens.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e para no mérito dar parcial provimento, reconhecendo o direito ao crédito de insumos utilizados no processo produtivo, quais sejam aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção; aquisições de gás e combustível; aquisição de material de embalagem, mantendo o entendimento da DRJ nos demais itens recorridos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral

## Voto Vencedor

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Redator designado.

Não obstante a acuidade peculiar à ilustre Relatora, meu entendimento perfilha por caminho diverso, que com a devida *venia* ao voto vencido, transcrevo as razões da divergência.

### 1 Das glosas de insumos

As Contribuições ao PIS e COFINS, em razão da não-cumulatividade prevista no texto constitucional do artigo 195, §12, autoriza a tomada de crédito com insumos e despesas que compõem o processo produtivo da contribuinte. Portanto, há de se fazer um juízo sobre quais gastos são geradores de crédito.

A avaliação deve ser feita individualmente, à luz do que decidiu a Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170-PR, na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF:

*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.(REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018). – grifado.*

Por essencial ou relevante deve ser entendido as aquisições sem as quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada.

Por mais que o aresto vergastado tenha sido publicado em data anterior ao julgamento do STJ e, da mesma forma, antes do Parecer Normativo Cosit 5/2018, ainda é necessária a comprovação, por meios de provas que ilustrem o processo produtivo da Recorrente, que os itens listados como insumo afigurem-se como relevante/essenciais a consecução do objeto social da Recorrente. Portanto, há de se apreciar o mérito recursal sob a orientação do novel entendimento sobre créditos das contribuições PIS/COFINS.

Há de se destacar que o direito a crédito emerge das aquisições e gastos no curso do processo produtivo, admitidas ressalvas quando determinado gasto é de tamanha relevância que, mesmo após o processo produtivo, deve ser incorporado aos créditos de PIS/COFINS, desde a prova da relevância e/ou essencialidade esteja devidamente comprovada nos autos.

O entendimento encampado pela maioria do Colegiado ao julgar a matéria seguiu pela devida comprovação da relevância/essencialidade dos gastos no processo produtivo, de modo que foram mantidas as glosas dos itens e gastos não devidamente comprovados.

Nesse sentido é relevante destacar o Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018, que embora não vinculante, presta-se como orientação para a análise da contenda:

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o **tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica**, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação. Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que **os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica**: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem manutenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. **Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).** – grifado.

O próprio fisco, ao interpretar o posicionamento do STJ, esclarece que a manutenção de maquinário que compõe o ativo imobilizado são geradores de crédito. Contudo, quando se fala em reparos de maquinários que não estão vinculados ao objeto social da empresa, o tratamento é diferenciado, razão pela qual não estão listados no PN Cosit n. 5 de 2018.

Neste sentido, entendo que **somente são hábeis a gerar crédito como insumo as aquisições de peças de reposição e os serviços de manutenção vinculados ao processo produtivo**, excetuando-se aqueles não cuja prova da essencialidade/relevância não constarem nos autos e por estarem fora do processo produtivo da Recorrente.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito de insumos utilizados no processo produtivo, quais sejam: i) aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, exceto itens discriminados na Relação dos Insumos Glosados como Pátio. Conserto da bomba de passar veneno no pátio NF 34508; ii) aquisições de gás e combustível; iii) aquisição de material de embalagem.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Muller Nonato Cavalcanti Silva