



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.000200/2009-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.276 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de setembro de 2020
Recorrente INCOMARTE INDUSTRIA E COMERCIO DE MOLDURAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 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 unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral Relatora

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:

“Trata-se de pedido de ressarcimento, de nº 33818.64064.221107.1.1.08-7833, retificado posteriormente pelo de nº. 06645.88368.220709.1.5-08-6482, enviado pela empresa Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda, CNPJ 81.550.113/0001-62, sucedida pela empresa em epígrafe.

O crédito é referente a PIS não cumulativo exportação, apurado no 3º trimestre de 2007, no valor de R\$ 79.368,19. Foram enviadas as seguintes declarações de compensação, utilizando-o: 28337.96823.050808.1.3.08-4121, 39983.39095.080808.1.3.08- 5890 e 12656.97518.090808.1.3.08-5368.

A fim de atestar a veracidade dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, através do Per supra relacionado, foi aberto procedimento fiscal, do qual resultou a glosa de parte dos créditos informados pelo contribuinte.

Segundo a Informação Fiscal constante dos autos, as glosas decorrem, em síntese, de créditos apurados sobre o valor de itens não enquadrados no conceito de insumos, conforme disposto na Instrução Normativa 404/2004:

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

I - das aquisições efetuadas no mês;

...

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

...

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

I-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 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 consumidos na

prestação do serviço. " destacamos

Diante da glosa parcial dos créditos, no montante de R\$ 2.230,59, foi proferido Despacho Decisório, reconhecendo parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 77.137,60 e homologando parcialmente as compensações declaradas.

Cientificado da Decisão prolatada, em 16/12/2010, apresentou o sujeito passivo 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 de PIS apurado pela empresa sobre as aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, gás e combustíveis e material de embalagem, especialmente porque eram empregados no processo de industrialização realizado pela Incomarte.

Dito isso, inicia a apresentação de suas razões para infirmar seu direito à fruição do crédito de PIS glosado pela autoridade fiscal. A explicitação de tais razões será feita detalhadamente no voto."

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

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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

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 créditos sobre aquisição de insumos usados no processo produtivo, sendo peças e serviços de manutenção, gás e combustíveis, materiais de embalagem.

1 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 quando 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 n.º 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 n.º 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 SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal

como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

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:

2 Das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção:

Afirma a 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. 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 Nº 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.

3 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.

4 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 embalagem.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e para no mérito dar 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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral