



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720034/2012-71
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.005 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de junho de 2020
Assunto IPI
Recorrente CALPAR COMÉRCIO DE CALCÁRIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Recorrente detalhe quais itens dentre, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes, material de construção e peças, equipamentos e materiais para manutenção ou ampliação de instalações, máquinas ou equipamentos são utilizados no processo produtivo e de que forma fazendo um cotejo limitado com a documentação já apresentada, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

Para fins de relato do ocorrido até então nestes autos, reproduz-se o relatório produzido pela DRJ de origem:

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep, no valor de R\$ 16.514,72, apurado sob a modalidade não cumulativa, decorrente de vendas no mercado interno com alíquota zero, referente ao terceiro trimestre de 2005.

A contribuinte apresentou declaração de compensação vinculada a esse pedido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa – PR, por meio do despacho decisório de fls. 591/602, reconheceu em parte o direito creditório, no montante de R\$ 7.867,29, homologando as compensações efetuadas até esse limite, com o seguinte fundamento:

Entretanto, na tabela de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso [inciso II do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002]. Tratam-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao Pis e à Cofins.

Abaixo, relacionamos alguns itens glosados em virtude ao não enquadramento como “insumos” como prediz a legislação. A relação completa se encontra no Anexo único a este despacho, o qual foi elaborado a partir das tabelas entregues pelo interessado em atendimento ao item 01 do Termo de Intimação Fiscal no 48/2012:

a) Manutenção de Veículos: Baterias, mão-de-obra veículos, câmara de ar, cruzeta, filtro de combustível, bobina, pneus, retentores, batente do amortecedor, diversas peças veículos, mão de obra veículos, reparo cilindro embreagem, disco da embreagem, barra de direção, cremalheira, conserto de pneu, rolamentos, farol completo, terminal de direção molas, entre outros;

qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativo.

Itens como Material de Uso Geral, Manutenção Predial, Conservação e Limpeza, por mais que sejam imposições da legislação trabalhista e de órgãos de vigilância sanitária, não tem previsão legal para o creditamento na aquisição.

(...)

O interessado também se creditou de aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, os quais não dão direito a crédito, como corretivo de acidez – calcário agrícola (TIPI 25). De fato, a vedação do crédito está muito clara no disposto no Art. 3º, § 2º, II da Lei no 10.833/2003, conjuntamente com o inciso IV do Art. 1º da Lei 10.925/2004.

Em relação aos itens constantes na Linha 03 – Serviços utilizados como insumos na DACON, verificamos que tais serviços, conforme tabelas apresentadas pelo interessado, foram “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TERCEIROS – (MÃO DE OBRAS DIVERSAS)” e “MÁQUINA DE CORTAR GRAMA A GASOLINA”. Tais serviços também não se

enquadram como insumos, pois, no primeiro, sequer é possível saber do que se trata. No segundo, evidentemente corte de grama não pode se enquadrar como insumo na atividade do interessado. Assim, tais serviços também foram glosados, conforme ANEXO ÚNICO.

(...)

Conforme consulta aos sistemas da RFB, constatou-se que o interessado havia optado pelo Lucro Presumido como regime de tributação até o ano calendário de 2004. Ao optar, a partir do ano calendário de 2005, para o Lucro Real, o interessado passou a ter direito a se creditar de valores de PIS referentes ao estoque de abertura, conforme Art. 11 da Lei no 10.837/2002. Este valor de crédito presumido deve ser utilizado em 12 parcelas iguais e sucessivas na apuração do valor do PIS mensal.

Conforme constatado no DACON, o interessado, no ano calendário de 2005, se creditou do valor de R\$ 931,93 por mês a título de crédito presumido relativo a estoque de abertura. Em atendimento ao termo de intimação no 48/2012, o interessado apresentou o livro de registro de inventário e uma tabela contendo a memória de cálculo do crédito presumido (...):

(...)

Ocorre que o valor referente ao estoque de abertura também se sujeita a regras semelhantes aos bens adquiridos já no regime da não cumulatividade. No caput do Art. 11 da Lei no 10.837/2002, há seguinte redação “A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo...”. O citado inciso II do Art. 3º trata de bens e serviços utilizados como insumos. Ou seja, somente aquilo que for considerado como insumo dá direito ao crédito presumido, sendo a definição de insumo já exposta anteriormente. No entanto, o interessado se creditou de peças e acessórios, combustíveis e lubrificantes e material de perfuração.

Além disso, o interessado se creditou do estoque de calcário, cujo alíquota para o PIS é zero e, portanto, não permite o desconto dos créditos, conforme Art. 3º, § 2º, II da Lei no 10.833/2003, conjuntamente com o inciso IV do Art. 1º da Lei 10.925/2004.

Assim, somente geram direito a compor o estoque de abertura os valores de sacarias e explosivos e detonantes, o que perfazem o valor total de R\$ 62.709,44. Valor este que,

submetido à alíquota de 0,65 %, gera o crédito presumido total de R\$ 407,61. Portanto, considerando a divisão por 12, o valor mensal que o interessado tem direito como crédito presumido relativo ao estoque de abertura é R\$ 33,97 por mês.

No despacho decisório, é ressaltado ainda que foram considerados os valores totais que a contribuinte informou em tabelas fornecidas em resposta ao Termo de Intimação no 48/2012, os quais refletem a realidade das entradas, apesar de serem um pouco diferentes dos valores informados no Dacon. Além disso, o interessado teve débitos de PIS/Pasep referentes a saídas, sendo, então, tais valores descontados dos créditos apurados.

Cientificada do despacho decisório em 14/11/2012 (fl. 617), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 10/12/2012 (fls. 621/634), na qual alega que:

- a verdade material é um dos princípios que norteiam o processo administrativo. No caso, a verdade é que o crédito existe e é legítimo, sendo nada mais justo que ele seja reconhecido para fins do pedido de ressarcimento e da compensação efetuada;*

- as aquisições de serviços para manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, bem como as peças para manutenção deles geram direito a crédito, conforme dispõe a própria RFB na Solução de Divergência no 14, de 31/10/2007, não havendo razão para sua glosa;*

- foram glosados créditos relativos a aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões e pás carregadeiras que efetuam o transporte interno de materiais, que consiste na carga, transporte e descarga das pedras até o setor de britagem. Os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que efetuem transporte interno dos produtos que fazem parte da produção geram direito a créditos, por fazerem parte do conceito de insumo, não havendo razão para sua glosa. Citam-se a Solução de Consulta no 85, de 07/04/2008, e o Acórdão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 919363/DF;*

- o auditor fiscal, sob o fundamento de ausência de previsão legal ou permissão judicial levou a efeito a glosa de créditos apropriados em relação à entrada de produtos sujeitos à alíquota zero. Esse entendimento não merece subsistir. Para evitar o pagamento futuro da contribuição nas hipóteses de isenção e alíquota zero, a contribuinte tem o direito de se creditar do que seria cobrado na operação anterior, cujo montante deixou de ser pago devido à alíquota zero. Assim, o direito aos créditos oriundos de aquisição de insumos ou material de revenda sujeitos à alíquota zero merece ser reconhecido, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, como é o caso no IPI. Citam-se decisões do Supremo Tribunal Federal sobre essa questão para o IPI;*

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.005 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720034/2012-71

• *conforme entendimento manifestado pelo Carf no Acórdão no 3202-00.226, o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos na modalidade não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa. Cita-se, também, o Acórdão do TRF da 4ª Região na Apelação Civil no 0029040-40.2008.404.7100/RS. Desse modo, fica claro que todos os custos e despesas necessários para a atividade da empresa geram direito a crédito de PIS/Pasep e Cofins, como é o caso dos materiais de construção, alimentação de funcionários, uniforme, material de consumo, EPIs e todos os outros acima citados (peças de reposição, combustíveis, serviços de manutenção, etc) e, dessa forma, fica demonstrada a improcedência do presente despacho decisório;*

• *os mesmos argumentos acima expostos demonstram a impropriedade da glosa quanto ao crédito calculado sobre o estoque de abertura*

A DRJ de origem decidiu, de forma unânime, indeferir a manifestação de inconformidade segundo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. ATOS NORMATIVOS.

É dever dos julgadores que compõem as turmas das DRJs observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo discutir, em sede de contencioso, alegações que remetam a questões de suposta ilegalidade e inconstitucionalidade desses atos.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. VEÍCULOS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. EMPREGO DIRETO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, somente geram direito a crédito para desconto na apuração do PIS/Pasep, na modalidade não cumulativa, se comprovado o emprego direto na prestação de serviços e

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.005 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720034/2012-71

na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que as partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. EMPREGO DIRETO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

As despesas efetuadas com combustíveis e lubrificantes pagas a pessoa jurídica domiciliada no País somente geram direito a crédito para desconto na apuração do PIS/Pasep na modalidade não cumulativa se comprovado o emprego direto na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALÍQUOTA ZERO. ESTOQUE DE ABERTURA. INEXISTÊNCIA.

Não dá direito a crédito a ser descontado na apuração do PIS/Pasep na modalidade não cumulativa o valor da aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero, aplicando-se esse entendimento inclusive no que diz respeito ao crédito presumido referente ao estoque de abertura.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a sociedade empresária interpôs o presente recurso voluntário, alegando que os valores glosados correspondem ao conceito de insumo previsto na legislação, razão pela qual deveria ser dado provimento ao recurso.

É o relatório

Voto

Conselheiro João Paulo Mendes Neto, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com as demais formalidades exigidas no ordenamento, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente é necessário firmar que tanto o acórdão recorrido quanto o instrumento que o desafia foram, respectivamente, proferido e interposto em momento posterior a decisão do Recurso Especial 1.221.170/PR. O recurso mencionado fora julgado pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos especiais repetitivos (artigo 1.036 e ss. do CPC), razão pela qual devem servir de base para julgamento deste caso, como determina o próprio regimento interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (artigo 62, §1º, II, b)

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto

no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

II-que fundamente crédito tributário objeto de:

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 -Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Por essa razão, cumpre destacar, desde logo, que antes de conhecer dos elementos que o recorrente reclama a exclusão da glosa anteriormente imposta, serão expostas as premissas que se adotará. A régua normativa adequada para aplicar nos fatos deste processo é extraída de imediata do conteúdo decisório do STJ no processo mencionado e, de forma mediata, do Parecer Normativo COSIT/RFB n. 05, de 17 de dezembro de 2018 e da Nota SEI n. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Inicialmente, destaca-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(Grifou-se)

Dois pontos são importantes para esta decisão, os quais coincidem com as teses fixadas: os critérios fornecidos pelo julgado (mais ligado com os fundamentos da decisão, com sua *ratio*) e o próprio reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004. A ilegalidade dos atos administrativos normativos produzidos, à época pela Secretaria da Receita Federal, fundamentaram o acórdão atacado, razão que por si só enseja a necessária revisão da conclusão que se chegou naquela oportunidade.

Se por um lado o reconhecimento da ilegalidade pelo STJ das Instruções Normativas desagua na necessidade de revisitação das glosas realizadas, por outro o julgado fornece os critérios que devem ser instrumentalizados por este Conselho Administrativo na reanálise das questões debatidas pelo Recurso Voluntário.

Naquela oportunidade, o voto vencedor (de lavra da Ministra Regina Helena Costa) destacou os seguintes pontos, os quais servirão de base para análise das glosas realizadas pelo Despacho inicial e pela DRJ:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, 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, 79-81 da íntegra do acórdão)

A Nota SEI n. 63 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem por objetivo concretizar a litigância responsável da advocacia pública federal com relação ao assunto, a fim de evitar, por exemplo, a interposição de recursos em matérias que, segundo a Nota, devem ser aceitas pelo fisco federal no que tange o creditamento de insumos de PIS e COFINS (como indica o artigo 19 da Lei 10.522/2002). Nesse sentido, ela também fornece instrumentos interpretativos importantes para este voto:

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo**, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, **poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. Convém destacar desde já que, se, **por um lado, a decisão do STJ, no recurso repetitivo ora examinado, afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF no 247/2002 e 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elástico, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da COFINS.** Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-002.005 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12571.720034/2012-71

(Grifou-se)

Em primeiro lugar, a Nota destacada acima indica algo que há muito já era de conhecimento da prática fiscal quando o assunto versava sobre insumo nas contribuições de PIS e COFINS, mas que com o novo julgado do STJ se tornou ainda mais imprescindível: análise das glosas deve se dar sempre com base no processo produtivo da sociedade empresária contribuinte, de acordo com suas estritas peculiaridades.

No caso em tela, o julgado apresenta teor argumentativo que não foi considerado tanto pelo acórdão da DRJ (ao fundamentar nas instruções normativas ilegais) quanto pelo contribuinte no Recurso Voluntário, o qual considerou aplicação da legislação do IR ao PIS/COFINS, hipótese esta expressamente afastada pela fundamentação do STJ. Senão vejamos:

Dessa forma, o critério mais apropriado seria aquele aplicável ao Imposto de Renda, seja porque a natureza e materialidade do PIS e da COFINS é muito mais próxima do Imposto de Renda do que do IPI, seja pela fato de que para se alcançar o lucro obtido, primeiramente é preciso se aferir a receita da empresa.

Nesta esteira, oportuno transcrever o teor dos arts. 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13, § 1o):

i - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13, § 2o).

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Fl. 11 da Resolução n.º 3401-002.005 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12571.720034/2012-71

Extrai-se do regulamento acima transcrito que para a apuração da receita é preciso que todo e qualquer gasto relacionado com as atividades operacionais da empresa seja excluído.

Feitos os esclarecimentos acima, passa-se à análise de cada glosa realizada, segundo a seguinte ordem (utilizada pelo Termo de Intimação Fiscal n.º 48/2012, pelo contribuinte quando da Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário, bem como pela DRJ de origem):

a) Manutenção de Veículos: Baterias, mão-de-obra veículos, câmara de ar, cruzeta, filtro de combustível, bobina, pneus, retentores, batente do amortecedor, diversas peças veículos, mão de obra veículos, reparo cilindro embreagem, disco da embreagem, barra de direção, cremalheira, conserto de pneu, rolamentos, farol completo, terminal de direção molas, entre outros;

b) Combustíveis e Lubrificantes: Gasolina, óleo diesel, óleo de freio, óleos lubrificantes, gás GLP, graxa, entre outros;

c) Material de Construção: Cimento, ferro constr., materiais de pintura, arame liso, pedra britada, fios e cabos, tomadas, materiais diversos para construção, parafusos, tábuas, vigote, telhas, tubos, mangueiras, material elétrico, materiais hidráulicos diversos, entre outros;

d) Peças, equipamentos e materiais para manutenção ou ampliação de instalações, máquinas ou equipamentos: Abraçadeiras, anéis, aço, arruelas, tubos, mão-de-obra máquinas, chapas, pastilha para torno, correias, porcas, cantoneira, materiais diversos para instalação elétrica, eletrodos, brocas, kit de vedação, fretes (peças), vidro temperado, serra para máquina, diversas peças para máquinas, retentores, unha escarificador, lâminas, bico inox, capacitores, engrenagens, serra manual, ventiladores, cofres, cadeados, pára-raio, entre outros; e

e) Aquisições com Alíquota Zero: Corretivo de Acidez – Calcário Agrícola – Padrão Calpar; e

f) Outros itens: Alimentação de funcionários, calças brim, vassouras, canetas, botina segurança compras diversas supermercado, colas, lâmpadas, corda branca, luvas, faixas Calpar, medicamentos diversos, entre outros.

Dos itens de manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes, material de construção e peças, equipamentos e materiais para manutenção ou ampliação de instalações, máquinas ou equipamentos

Os itens a, b, c e d mencionados acima possuem em comum tanto a conclusão de julgamento que este voto assumirá, quanto pelas razões que fundamentarão o objeto da decisão.

Com relação aos gastos com manutenção de veículos, mesmo o REsp mencionado acima não tendo reconhecido a natureza de insumo para os gastos com veículos, bem como dos combustíveis utilizados nestes, a situação em apreço se distingue e muito do caso julgado sob recurso repetitivo. Naquela oportunidade, os veículos eram utilizados para transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) da produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o próprio Parecer Normativo/RFB n.º 5, de 17 de dezembro de 2018 reconheceu que mesmo no caso piloto o STJ tenha mantido a glosa quanto aos custos com veículos (inclusive os custos com combustíveis), o caso deve ser analisado sob cautela, ou seja, à luz das nuances próprias daquele julgado, de forma não generalizante. Senão vejamos:

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-002.005 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720034/2012-71

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Sob tal condição, parece não ter sido esclarecido pela Contribuinte dois elementos fundamentais para se concluir pelo direito ou não de crédito: (1) quais os veículos destinatários dos itens constantes no tópico "a" exposto acima; (2) de que forma eles trabalham no processo produtivo da empresa recorrente, visto que ela se volta para fabricação de corretivo de acidez.

Por essa razão, em tese parece haver indícios de direito creditório, sob a condição de confirmação do caráter eminentemente essencial e/ou relevante dos veículos que são utilizados os elementos "a" e "b". Por esses motivos, uma análise puramente abstrata levaria a conclusão quanto a necessidade de provimento do recurso para exclusão das glosas mencionadas. Porém, em virtude da insuficiência probatória (que envolve também o fato de o recurso ter sido anterior aos parâmetros fixados pelo STJ), tornar-se-ia precipitada tanto a decisão pelo provimento quanto pelo improvimento integral dos pedidos formulados neste Recurso Voluntário.

Na hipótese, portanto, mostra-se necessário baixar em diligência para que sejam apurados os elementos mencionados acima.

Já com relação aos custos referentes aos materiais de construção (cimento, materiais de pintura, arame liso, pedra britada...) e peças/equipamentos/materiais para manutenção ou ampliação de instalações, máquinas e equipamentos (aço, tubos, chapas, correias, porcas, serras manuais...), a mesma *ratio decidendi* exposta acima deve ser igualmente aplicada, visto que em tese aqueles gastos parecem ser imprescindíveis, tendo por base o nicho de atuação da sociedade empresária. Porém, não houve esforço probatório suficiente (como fotos do processo produtivo, lista de bens e suas instrumentalizações dentro do processo produtivo, entre outros meios) para que este Conselho Administrativo pudesse concluir de forma cabal sobre a natureza essencial ou imprescindível daqueles elementos para o processo produtivo.

Por isso, também revela-se necessária a diligência mencionada anteriormente para que os elementos fáticos sejam melhor detalhados e a cognição deste Conselho seja verticalizada.

Os demais itens possuem condições para se proferir um voto.

Assim, tendo em vista as alegações da Recorrente, converte-se o julgamento em diligência para que a contribuinte:

- 1- Detalhe quais itens dentre, *manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes, material de construção e peças, equipamentos e materiais para manutenção ou ampliação de instalações, máquinas ou equipamentos são utilizados no processo produtivo e de que forma fazendo um cotejo limitado com a documentação já apresentada.*
- 2- Intime a SRFB de piso para, caso queira, se manifestar sobre a referida juntada de documentos a faça no prazo de 30 (trinta dias) e, esgotado esse

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.005 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12571.720034/2012-71

prazo, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta e prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto