



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13056.000034/2010-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.342 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente AGRO LATINA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

CRÉDITOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis para abastecimento da frota essencial para o transporte das matérias primas utilizadas na atividade principal da pessoa jurídica propiciam a dedução de crédito como insumo.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. SÚMULA CARF 125.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos créditos referentes: (i) às despesas com combustíveis aplicados em veículos próprios na aquisição e na movimentação de matéria prima; (ii) aos serviços de tratamento e remoção de resíduos industriais; e (iii) aos materiais de segurança.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Traz-se a exame Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) de crédito de Cofins não cumulativa vinculado a exportação relativo ao 2º trimestre de 2009. Do valor total solicitado, foi realizada a glosa de R\$ 166.118,33, conforme Despacho Decisório DRF/NHO/2010 (fl. 158).

De acordo com o Relatório Fiscal, foram realizadas glosas dos créditos referentes a (i) aquisições de pessoa física, (ii) despesas administrativas, (iii) despesas com vendas, (iv) despesas com combustíveis não utilizados como insumo e (v) gastos gerais de fabricação que não se enquadram no conceito de insumo.

Ciente da pretensão fiscal, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – PA que, nos termos da ementa abaixo, entendeu pela sua improcedência:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.
PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

À autoridade fiscal não é dado, em face de sua estrita vinculação à legislação tributária, apreciar questões vocacionadas ao cotejo entre os textos legais e constitucional, como também entre os infralegais e legais, competindo-lhe aplicar o direito positivo, conforme inteligência do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade e legalidade, bastando sua mera existência para inferir a correspondente validade.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO.

Para efeito do creditamento a título de Cofins Não-Cumulativa, consoante art. 8º. §4º. da Instrução Normativa SRF n. 404, de 2004, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, 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 fruição da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, como também os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. DIREITO CREDITÓRIO.

Nos termos do art. 3º. §3º. I. da Lei n. 10.833, de 2003, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETE. DIREITO CREDITÓRIO.

Conforme prescreve o art. 3º. IX. da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica somente pode descontar créditos calculados em face do frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformada, apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese, a essencialidade das aquisições efetuadas, o que demonstra o seu direito ao crédito, apontando sua peça para os seguintes tópicos:

- a) Créditos de serviços pagos a pessoas físicas;
- b) Créditos de despesas administrativas e com vendas;
- c) Aquisição de óleo diesel para caminhões;
- d) Manutenção de caminhões, creditamento sobre o ativo imobilizado e despesas com pedágios;
- e) Créditos calculados sobre custos com remoção de resíduos industriais e gastos gerais de fabricação;
- f) Aplicação da taxa Selic sobre os créditos.

Em 26/11/2019, por meio de Mandado de Notificação e Intimação, foi determinado ao CARF o sorteio e inclusão em pauta deste processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Como já exposto em Relatório, traz-se a julgamento a possibilidade do desconto de crédito de Cofins sobre os bens e serviços adquiridos e classificados pela recorrente como essenciais e relevantes ao seu processo produtivo.

De início, vale destacar que vários processos alvo da mesma decisão judicial já foram julgados por esta Turma Ordinária em sessão anterior, de forma que, visando a eficiência administrativa, me utilizo do voto da i. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne para expor o contexto processual:

“Acórdão nº 3402-007.231, de 29/01/2020:

[...]

A única questão sob litígio na seara administrativa é quanto à extensão do conceito de insumo, com a possibilidade da tomada do crédito do PIS não cumulativo sobre os valores glosados pela fiscalização. Antes de adentrar em cada item, cabe fazer uma consideração geral quanto ao conceito de insumo à luz dos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"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"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça,

Cumpra mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "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**" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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 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. 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**

exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, **aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.** Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS **não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.**" (grifei)

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância **“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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”** (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

À luz deste conceito, cabe primeiramente apontar que a Recorrente se dedica à atividade de industrialização, curtimento, beneficiamento e comercialização de couros e gorduras animal e vegetal, bem como outras atividades correlatas identificadas em seu objeto social (e-fl. 95):

QUARTA DO OBJETIVO SOCIAL

A sociedade tem por objetivo as seguintes atividades:

- a) Industrialização, curtimento, beneficiamento e comercialização de couros;
- b) Industrialização, comercialização, beneficiamento, refino e usinagem de gorduras animais, vegetais e minerais, preparação de subprodutos do abate, produção e comercialização de combustíveis e biocombustíveis;
- c) Importação, exportação e comércio atacadista de produtos de origem animal, vegetal e seus derivados;
- d) Industrialização, exportação, importação, comércio atacadista e comércio varejista de calçados, bolsas, cintos e artigos para viagem.
- e) Industrialização, exportação, importação, comércio atacadista e comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios do vestuário;
- f) Industrialização e comercialização de arroz e outros produtos agropecuários;
- g) Agropecuária;
- h) Transporte rodoviário nacional e internacional de cargas;
- i) Industrialização, comercialização, exportação e importação de bens de consumo, produtos alimentícios, seus derivados e congêneres, material de construção e ferragens, máquinas e equipamentos e produtos químicos;

Diante deste cenário, passa-se a análise de cada item glosado pela fiscalização.”

I – Créditos calculados sobre serviços pagos a pessoas físicas:

Não é tema controverso e dispensa maiores discussões. As Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, foram expressas ao prever a impossibilidade de desconto de créditos não cumulativos nas aquisições realizadas de pessoas físicas:

“Lei nº 10.883, de 2003:

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

[...]

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

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.”

Percebe-se clara vedação legal expressa, sem espaço para discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Cabe destacar ainda a impossibilidade do CARF discutir a constitucionalidade de dispositivo legal e sua vinculação às leis vigentes, motivo pelo qual resta clara a impossibilidade da reversão das glosas dos créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

A recorrente tenta ainda firmar seu posicionamento trazendo ementa de Solução de Consulta da 2ª Região Fiscal sobre a possibilidade do desconto de crédito mesmo quando inexistente a incidência das contribuições na aquisição do bem.

Porém, seu argumento não merece acolhimento. Como acima exposto, não se está discutindo nesse ponto a incidência ou não sobre as aquisições realizadas, mas a simples vedação expressa do desconto de créditos quando relacionado a aquisições de pessoas físicas.

Traz ainda Acórdão do Conselho de Contribuintes, de 1997, sobre a possibilidade do desconto de crédito presumido sobre a aquisição de pessoas físicas, que também não se enquadra ao caso, visto tratar-se de créditos básicos da não cumulatividade.

Por fim, vale constar nos autos recente decisão do CARF, Acórdão nº 3201-006.369 que sedimenta o atual posicionamento deste Tribunal Administrativo:

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

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.

No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da COFINS não-cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural/agrícola de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos

objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos das contribuições.

COFINS. BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de bens e de serviços efetuadas de pessoas físicas.”

(grifou-se)

II – Despesas Administrativas e com vendas:

Neste ponto, traz a recorrente que devem ser incluídas no conceito de insumos as despesas administrativas e comerciais como por exemplo os dispêndios realizados no setor de compra, abastecimento dos materiais, almoxarifado, departamento de pessoal, faturamento, vendas, entregas, etc., *“pois é impossível organizar a produção de qualquer bem sem efetuar dispêndios com setores administrativos e de vendas [...]”*, e conclui que *“se os funcionários do escritório de uma empresa entrarem em greve, a produção dessa empresa parará em poucos dias [...]”* (fl. 231).

Percebe-se que o contribuinte ignora o fato de que os insumos fazem parte do processo **produtivo** da empresa, não de sua área meio, esta, apesar de ser inegavelmente importante nas atividades empresárias (ou não existiriam), não está incluída no processo de produção, portanto, deve ser rechaçada qualquer inclusão de tais despesas no desconto de créditos não cumulativos do Pis e da Cofins.

Vale ressaltar que a impossibilidade de desconto de créditos relativos às despesas comerciais e administrativas é pacífica no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De acordo com vários acórdãos deste Tribunal Administrativo³, tem sido unânime que as despesas realizadas na área meio não se encaixam nas previsões das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

“Lei nº 10.833, de 2003:

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

³ Exemplo: Acórdão nº 3302-007.774, de 20 de novembro de 2019:

[...]

COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS NÃO INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DESPESAS COMERCIAIS.

Não há que reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas administrativas - atividades meio, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo - que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa. Quanto às despesas comerciais, não há como reconhecer o direito ao crédito das contribuições, considerando o contribuinte não ter trazido descrição ou referência aos itens para a vinculação a sua atividade.

intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;”

(grifo do relator)

Ora, é patente a inexistência de previsão legal para desconto de créditos relativos às despesas efetuadas na área meio. Despesas do setor de almoxarifado e de marketing, ao menos nesse caso concreto, estão completamente desvinculadas da área produtiva, não tendo o legislador previsto a possibilidade de creditamento sobre essas despesas.

Apesar de desnecessário prosseguir com a desconstrução dessa tese, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 foi preciso ao interpretar a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, motivo pelo qual o transcrevo parcialmente:

“15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).”

(grifou-se)

Diante da clara explicação realizada pelo Parecer Normativo, demonstra-se que, apesar da ampliação do conceito de insumos realizada pelo STJ, a decisão judicial previu o creditamento somente em relação aos bens e serviços direta e indiretamente relacionadas ao processo produtivo, o que exclui de plano as despesas administrativas e comerciais ora em discussão.

Pelo exposto, devem permanecer as glosas realizadas.

III – Aquisição de Óleo Diesel para caminhões (frota própria):

Como explicado em Recurso Voluntário, o contribuinte utiliza-se de frota própria de caminhões no transporte de seus insumos e produtos, tendo em vista características particulares de seu processo produtivo (fl. 224):

“Para transportar estes produtos são necessários veículos especiais, com carrocerias adaptadas para o acondicionamento do produto. Na mesma forma, para o transporte do couro salgado ou em sangue são necessários caminhões com carroceria aberta de madeira e forrada com fibra de vidro, semelhante a uma piscina. No transporte das gorduras são utilizados caminhões com tanques cilíndricos com serpentina interna para aquecimento do produto.”

Visualizando a citação acima, percebe-se que o transporte realizado, pelas características intrínsecas da atividade empresarial, está diretamente ligado ao processo produtivo.

Sendo o transporte etapa essencial ao processo de produção, por óbvio, as despesas realizadas nessa atividade se enquadram perfeitamente no conceito de insumo, especialmente se analisadas à luz da essencialidade e relevância (ou mesmo pela Tese da Subtração), visto que o transporte realizado constitui elemento estrutural inseparável do processo produtivo ou, quando menos, a sua falta lhe priva da qualidade esperada.

Nesse mesmo sentido decidiu a i. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, em Acórdão recente do mesmo contribuinte:

“Acórdão nº 3402-007.231, de 29/01/2020:

Observe-se que para os dois itens a fiscalização não questiona ou coloca em dúvida como esses combustíveis eram utilizados pela pessoa jurídica, apenas indicando que a forma como foram utilizados não autorizaria o crédito das contribuições não cumulativas.

Com isso, tratando-se de despesas arcadas pela própria empresa para a aquisição e movimentação de matérias primas, necessitando de veículos próprios e especiais para o transporte do couro em sangue e de outros insumos de sua produção de seus fornecedores e dentro de seu estabelecimento, os combustíveis utilizados para o transporte das matérias primas são despesas essenciais e relevantes para a sua produção, enquadrando-se no conceito de insumo desenvolvido acima.

Nesse sentido é o entendimento deste Conselho, ao tratar do transporte de matéria prima por veículo próprio entre os estabelecimentos da pessoa jurídica:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. Os combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou acabados, entre estabelecimentos do sujeito passivo. (...) (Processo 10930.000026/2005-23 Sessão 14/08/2019 Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos Nº Acórdão 9303-009.340 - grifei)

Inclusive, o reconhecimento do crédito sobre o combustível utilizado no transporte de matéria prima do fornecedor à empresa é um raciocínio semelhante às despesas com serviços de frete na aquisição de insumos, amplamente admitido neste Conselho, inclusive por esta turma (a título de exemplo, vide Acórdão 3402-007.204. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Data da Sessão 17/12/2019).”

Destaca-se, assim como no trecho do Acórdão transcrito, que o Auditor-Fiscal não questiona a utilização do combustível declarada pelo contribuinte, desta forma, sendo este insumo utilizado na aquisição de matéria prima, não há como se questionar sua essencialidade nem a sua inclusão no processo produtivo.

Portanto, deve ser revertida a glosa realizada quanto aos combustíveis utilizados em frota própria.

IV – Manutenção de caminhões, creditamento sobre o ativo imobilizado e despesas com pedágios:

Inicialmente, quanto à manutenção de caminhões e crédito sobre o ativo imobilizado, apesar de apresentado recurso, não constam glosas desses créditos no Relatório Fiscal para o 2º trimestre de 2009, logo, não há o que se apreciar.

Quanto aos créditos descontados sobre despesas de pedágios, assim como me posicionei no julgamento do Acórdão nº 3402-007.231, de relatoria da i. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, ante a ausência de provas, não é possível realizar a vinculação das despesas de pedágios com o processo produtivo da empresa, como bem relatado naquela oportunidade:

“Quanto às despesas com pedágio, observa-se que a empresa não anexou aos autos qualquer elemento de prova concreto para demonstrar quando essa despesa foi efetivamente incorrida. Com efeito, não é possível precisar pelos documentos anexados aos autos se o pedágio foi pago somente quando do transporte de matérias primas, ou igualmente em simples atividades administrativas. Em sua defesa a empresa somente alega, de forma geral, que a despesa com pedágio é essencial para o transporte, sem qualquer elemento de prova concreto demonstrando quando essa despesa é paga pela empresa.

Ora, essencial novamente⁴ firmar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao reconhecer o crédito pleiteado, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972⁵.”

Desta forma, ficam mantidas as glosas relativas às despesas com pedágios.

V – Créditos calculados sobre custos com remoção de resíduos industriais e gastos gerais de fabricação (GLP para empilhadeiras, indumentária e material de trabalho, material de segurança, assistência médica e sistemas de tratamento de água):

⁴ Como já consignando por esta Turma em outras oportunidade como, por exemplo, no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria.

⁵ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Importante iniciar a discussão do tema pelo exposto em Relatório Fiscal (fl. 155):

“III.6 – Gastos Gerais de Fabricação que Não se enquadram no Conceito de Insumo:

Dentre os gastos gerais de fabricação, o contribuinte incluiu na composição da base de cálculo para apuração dos créditos despesas que não se enquadram no conceito de insumos, tais como; custos com mão de obra, despesas com veículos, despesas com importação, combustível para empilhadeira, sistema de tratamento de água, resíduos industriais, indumentária e material de trabalho, material de segurança, assistência médica, pedágios, etc... Geram direito ao crédito como insumos, além das matérias-primas e produtos intermediários que se integrem ao produto final, também aqueles que, embora não se integrando a tal produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Considera-se "consumo" o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. O que não é o caso de nenhuma das despesas relacionadas nos demonstrativos a seguir, as quais foram integralmente glosadas.”

Sobre os gastos com tratamento e remoção de resíduos industriais, o tema foi amplamente debatido neste Conselho, bem como no âmbito do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando se consolidou o entendimento pela possibilidade do desconto de crédito vinculado a despesas realizadas por imposição legal.

Como bem destacado pelo STJ e pela própria Receita Federal em seu Parecer Normativo nº 5/2018, o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto, integra o seu processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, ou por imposição legal.

Destaca-se trecho do citado Parecer Normativo:

“4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

[...]

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação ; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação , etc.”

Esta Turma Ordinária teve a possibilidade recente de discutir o tema e entendeu pela possibilidade do desconto de crédito sobre essas despesas, conforme se extrai de trecho do Acórdão nº 3402-007.231:

“Primeiramente, quanto aos serviços de recolhimento e de depósito de resíduos industriais, a Recorrente bem pontua que se trata de uma exigência ambiental. Com efeito, a Resolução CONAMA nº 313/2002 traz uma disciplina normativa sobre inventário Nacional de Resíduos Sólidos industriais. Como uma obrigação legal a ser cumprida pelas empresas, cabe ser garantido o crédito sobre essas despesas como insumo, como garantido por este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração:
01/01/2007 a 31/03/2007 (...) BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA

REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas. (...) (Processo 16349.000282/2009-91 Data da Sessão 16/10/2019 Relator Rodrigo da Costa Possas Nº Acórdão 9303-009.655 - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010 (...) REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS. (Processo 11065.100548/2010-09 Data da Sessão 18/09/2019 Relator Luis Felipe de Barros Reche Nº Acórdão 3001-000.939)”

Pelo exposto, devem ser revertidas as glosas realizadas sobre as despesas com tratamento e remoção de resíduos industriais.

Quanto aos “gastos gerais de fabricação”, a recorrente não teve a preocupação de descrever os itens utilizados e sua participação no processo produtivo, com exceção do GLP utilizado na movimentação dos insumos.

Foram citados pela recorrente a indumentária e material de trabalho, material de segurança, assistência médica e sistemas de tratamento de água, colacionando jurisprudência desse Conselho quanto a possibilidade do desconto de créditos de indumentária e tratamento de água no processamento de alimentos (indústria avícola).

Diante da absoluta ausência de descrição da utilização desses itens no processo produtivo, fica este colegiado impossibilitado da apreciação da essencialidade e relevância dentro do processo de produção da empresa. Em esforço para atendimento ao Princípio da Verdade Material, pela possibilidade de entendimento de sua inclusão no processo produtivo, mesmo diante da ausência de provas, entendo que cabe somente a reversão das glosas realizadas em relação às despesas com “material de segurança”, visto que, assim como o tratamento de resíduos industriais, decorrem de imposição do próprio poder público.

Quanto aos demais itens, não é possível visualizar sua participação na produção do couro sem que a recorrente demonstre a essencialidade ou relevância de cada um, motivo pelo qual devem permanecer as glosas efetuadas.

Em relação ao GLP utilizado nas empilhadeiras, a recorrente trouxe aos autos informação suficiente para verificação de sua vinculação à produção empresarial, conforme se extrai de seu recurso (fl. 237):

“[...] o gás GLP que é utilizado como combustível da empilhadeira é um insumo indispensável à produção de bens e geração de receitas da empresa.

Uma empilhadeira é utilizada basicamente dentro dos pavilhões da indústria, movimentando materiais no almoxarifado, na linha de produção e também na carga e descarga de materiais nos caminhões.”

Evitando alongar em raciocínio já exposto na apreciação do óleo diesel utilizado em frota própria, entendo que aqui cabe o mesmo entendimento, devendo ser revertida a glosa efetuada em virtude da participação das empilhadeiras (e do combustível indiretamente) no processo de produção.

VI – Aplicação da Taxa Selic sobre o crédito:

De observância obrigatória aos Conselheiros, neste tópico, deve ser seguida a literalidade do disposto na Súmula CARF nº 125:

“Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes: 203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.”

(grifou-se)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos créditos referentes a despesas com (i) óleo diesel utilizado em frota própria, (ii) GLP utilizado nas empilhadeiras, (iii) tratamento e remoção de resíduos industriais e (iv) materiais de segurança;

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida