



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13888.908020/2011-03
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	3401-006.234 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	17 de junho de 2019
Matéria	PIS/COFINS
Recorrente	CATERPILLAR BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

PIS/COFINS. INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCEIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo 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 PIS/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.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para: (a1) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-988/98, vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; e (a2) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-328/2002, exceto no que se refere a conferência de materiais e auxílio administrativo, vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que mantinha integralmente o lançamento nesse item; e (b) por unanimidade de votos, para: (b1) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-229/2005-F, exceto no que se refere a manutenção predial; (b2) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-1012/2007-A; (b3) afastar o lançamento em relação a fretes nacionais na aquisição de insumos importados; (b4) afastar o lançamento no que se refere a custos de instalação de equipamentos do ativo imobilizado; e (b5) manter a autuação em relação aos contratos Contrato JUR-562/98 e JUR 230/2005-F, e em relação aos demais itens lançados.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da Delegacia de Julgamento que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, vindo a repetir os seguintes argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade:

- (a) Ressalta o conceito extensivo a “insumo” para fins de sua aplicação à legislação do PIS/COFINS não-cumulativos, e que os serviços contratados pela Recorrente seriam atinentes a sua atividade;
- (b) Sobre os fretes na aquisição de insumos importados, afirma que esses valores integram o custo efetivo de aquisição de insumos não se confundindo com o frete internacional da importação;
- (c) Sobre os seguros, alega que tais valores integram o custo do frete na venda de mercadorias, assim geram direito ao crédito, a teor do art. 3º, IX, da Lei Federal nº 10.833, de 2003; e
- (d) Quanto aos créditos sobre ativo imobilizado, afirma que:

incorporados ao ativo imobilizado (...) para utilização na produção de bens destinados à venda".

Com efeito, conforme detalhado no documento anexo elaborado pela impugnante (doc. 05), grande parte dos itens do ativo imobilizado, cujos créditos foram glosados pela fiscalização, é utilizada nos departamentos produtivos da impugnante, sendo indispesáveis ao seu processo de produção.

Nestes termos, o creditamento realizado pela impugnante encontra-se de acordo com a legislação aplicável, a ensejar o cancelamento de parte da glosa efetuada.

Não obstante, ressalte-se que não procede a afirmação feita pela fiscalização, acerca da possibilidade de creditamento de diversos itens tão-somente sobre os encargos de depreciação, em detrimento do aproveitamento em 24 ou 48 parcelas, conforme legalmente previsto.

De fato, conforme consignado pela própria fiscalização, há dois métodos de apropriação dos créditos referentes ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, quais sejam: (i) o "oficial" que parte dos encargos de depreciação e amortização dos bens que o integram; e (ii) o "alternativo" que toma por base o valor de aquisição/fabricação desses bens, sobre o qual é aplicado 1/24 ou 1/48, conforme o caso.

Note-se que os métodos previstos no parágrafo 14 do artigo 3º da Lei n. 10833 e no artigo 2º da Lei n. 11051 representam uma simples alternativa de apropriação dos créditos ao método "oficial" do inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 10833.

No entanto, a opção por aqueles métodos não deve implicar a apuração de um total de crédito superior àquele que seria apurado pelo método "oficial". Isso porque a alternativa dada por aquelas normas legais refere-se tão somente ao prazo de apropriação dos créditos relacionados ao ativo imobilizado, não tendo sido instituída uma nova modalidade de crédito da contribuição para o PIS e da COFINS.

Com efeito, não deixaria de ser um contra-senso lógico concluir-se que o método "alternativo" conduz, ao final, a resultado (soma dos créditos mensais) distinto do obtido pelo método "oficial". Isso porque ele apenas representa a possibilidade da opção por

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 3401-006.231, de 17 de junho de 2019, proferido no julgamento do Processo nº 13888.908017/2011-81.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3401-006.231):

"Do Mérito

Em síntese, o Recurso busca a reforma da decisão que manteve as glosas em relação a: (1) Serviços de manutenção e conservação predial, manutenção de rede elétrica, aluguel de empilhadeiras e veículos, movimentação de mercadorias, controle de estoque, almoxarifado, limpeza e jardinagem --, que não foram considerados insumos do processo produtivo pela fiscalização, a teor da Instrução Normativa (IN) SRF nº 404, de 2004, ou seja, tais serviços não foram aplicados diretamente ao processo produtivo da empresa; (2) Fretes sobre a aquisição de insumos importados; (3) Seguros pagos sobre as mercadorias vendidas ao exterior; (4) Depreciação de máquinas e

equipamentos que não participam do processo industrial da empresa; (5) Depreciação acelerada calculada sobre bens em que não há previsão legal; e (6) Inclusão de serviços de instalação que não integram o custo de aquisição do ativo imobilizado.

Do Conceito de insumos na legislação que rege as contribuições

Com relação a esse item do Recurso, é necessário estabelecer os limites interpretativos para o conceito de insumo no âmbito das contribuições sociais, para, em seguida, expor as conclusões quanto à plausibilidade do direito ao crédito.

A modalidade não-cumulativa das contribuições sociais surgiu em decorrência da edição das Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Anteriormente, a não-cumulatividade tributária, no Brasil, foi inaugurada com o ICMS e o IPI, sob influência da sistemática de tributação sobre o valor agregado, em voga em muitos países europeus a partir da segunda metade do século XIX, e pouco se desenvolveu na doutrina – e jurisprudência – a respeito da definição dos itens que poderiam ser admitidos como crédito; primeiro, porque houve uma taxatividade mais explícita dos itens creditáveis; segundo, porque até o advento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os debates jurídicos eram monopolizados pelos conflitos de ordem eminentemente formal.

Contudo, diferentemente de outros tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, a regulamentação constitucional das contribuições limitou-se a delegar à lei ordinária o estabelecimento de quais setores de atividade econômica teriam o regime não-cumulativo aplicável, conforme se denota da inclusão do parágrafo doze ao artigo 195, da Constituição Federal:

“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

Veja-se que, em relação ao ICMS e ao IPI, a Constituição Federal foi um pouco menos econômica, buscando definir limites mínimos para a aplicação do conceito da não cumulatividade tributária:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)"

De tal forma, ainda, que o princípio da não-cumulatividade guarde um significado próprio - qual seja, o de viabilizar a tributação sobre o valor agregado -, é certo que a modalidade não-cumulativa das contribuições sociais deve ser encarada mormente pelos mandamentos previstos nas respectivas leis de sua criação, não cabendo a esse Tribunal ultrapassar os limites objetivos previstos por essa legislação infraconstitucional.

Esse é o comentário de Ricardo Mariz de Oliveira, na obra coletiva "Não Cumulatividade Tributária:

Todavia, pelo que consta desse artigo, já se pode constatar que se trata de um regime de não-cumulatividade parcial, pois ele não assegura plena dedução de créditos, mas apenas dos valores listados "numeris clausulus" e segundo regras de cálculo prescritas expressamente. (Ed. Dialética, 2009, p.427)

Assim, deve-se ter em vista que a não-cumulatividade não comporta um conceito absoluto e independente da legislação que regra os tributos com essa particularidade. Isso não será diferente com as contribuições sociais.

Na miríade de atos normativos que regem a contribuições sociais não-cumulativas, é muito claro que nos detemos no artigo 3º das Leis Federais de regência, muito embora as modalidades de direito ao crédito estejam espalhadas na legislação ordinária que regulam as contribuições sociais para setores específicos e operações específicas, que serão objeto de análise pontual mais adiante.

Nesse primeiro momento, vejamos o citado artigo 3º:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.”

E fica bem claro que o item de maior questionamento desde o início da vigência do regime não-cumulativo é aquele que se

refere a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Vejam que a expressão “insumo”, na legislação de referência, não foi adicionada de uma definição própria para aplicação, de modo que, nos termos do artigo 11, da Lei Complementar nº 95/1998, que trata da elaboração e redação das leis, as palavras devem ser utilizadas no texto legal em seu sentido comum, de modo que a interpretação da legislação deve seguir tal comando como premissa.

Diante disso, cabe mencionar que, segundo o Dicionário Aurélio¹, insumo pode ser definido como o “elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção”.

No que se refere ao conceito de insumo em âmbito jurídico, o eminente tributarista Aliomar Baleeiro², há muito já definira:

“(...) é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...)"

De fato, do ponto de vista puramente econômico, o referido conceito nos parece apropriado. Para a ciência econômica, tal definição inclui todos os elementos necessários à produção de um bem, mercadoria ou serviço, tais como matérias-primas, bens intermediários, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.

Todavia, para fins fiscais, o termo insumo é utilizado de maneira mais restrita, haja vista a pouca disposição existente até hoje para se desenvolver esse conceito, ao menos no Direito Brasileiro.

Nas raras remissões legislativas encontradas, usualmente se trata do ICMS ou do IPI, tributos onde há uma forte vinculação física entre o produto final e o bem que irá gerar crédito fiscal, mesmo porque constituem impostos sobre a “produção e circulação de bens e serviços”, tal como disposto em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

No caso do ICMS, o que se observa é uma evolução gradual do conceito de insumo, que acaba ampliando o conceito básico e evidente da triade matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem, principalmente no que se refere ao que se chama produto intermediário.

¹ Novo Aurélio Século XXI - O Dicionário da Língua Portuguesa, 3^a Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² In Direito Tributário Brasileiro, 9^a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, pág. 214.

Nas raras oportunidades em que a legislação estadual enfrentou o tema, podemos citar um ato normativo que pode ser considerado como pioneiro na definição de insumo: a Decisão Normativa CAT nº 01/2001, do Estado de São Paulo, que, ao exemplificar mercadorias que poderiam ser consideradas insumos, deu especial destaque àqueles produtos que são utilizados no processo ainda que não componham o produto final:

“Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afuente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.”

Porém, como podemos verificar, o conceito amplificado de insumo para o ICMS (e também do IPI) é derivado da conclusão de que são os elementos que participam efetivamente do processo produtivo, haja vista que, conforme dito anteriormente, o ICMS demanda uma intrínseca relação entre a entrada da mercadoria utilizada no processo econômico que ensejará a saída do produto final.

Ademais, verifica-se que enquanto o ICMS e o IPI possuem profunda relação com a movimentação física de bens e mercadorias, o que se reflete na maneira como a não-cumulatividade se manifesta - como regra, apropria-se créditos na entrada de bens e mercadorias que venham a serem movimentados posteriormente com débito do imposto -, o PIS e a COFINS possuem relação com um aspecto absolutamente econômico, representado e controlado graficamente pela contabilidade, a geração de receitas tributáveis.

Nessa linha, a não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, expressivamente mais complexa e mais alheia aos operadores do Direito e aos legisladores, que durante cinquenta anos acostumaram com a “não-cumulatividade física” em detrimento de uma “não-cumulatividade econômica”.

De certo, é possível entender essa falha conceitual ao se analisar com cuidado o mencionado artigo 3º, quando se observa que os incisos e parágrafos endossam a ideia de permitir o crédito, por exemplo, desde a entrada dos bens para estoque (quando

menzionam “aquisição”) enquanto o conceito intrínseco da não-cumulatividade econômica está sobre a noção de custo e despesa, que não são registrados no momento da aquisição do estoque, mas sim quando da sua realização pela venda, e consequente registro contábil da receita.

Desse modo, acredito que o conceito de insumo para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS parece ser mais abrangente que o utilizado para créditos do IPI e do ICMS – como faz crer das conclusões da decisão ora recorrida –, de maneira que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

Nesse sentido decisão recente e vinculante do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, de que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade 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.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, ao regulamentar a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, definiu insumo de uma maneira mais restrita, contrariando, em última análise, o espírito das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visavam mitigar o efeito cascata das contribuições e “estimular a eficiência econômica”³:

“Art. 66. (...)

§ 5º 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) as matérias primas, os produtos intermediários, 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 domiciliada no País, aplicados ou 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 no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)"

³ Exposição de Motivos da Lei Federal nº 10.833/2003.

Partindo desse posicionamento, a Receita Federal amenizou algumas restrições, criando um entendimento, que vigora até hoje em diversas Soluções de Consulta, de que deve haver um vínculo de imprescindibilidade e à essencialidade do respectivo bem ou serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Assim, destacou a Solução de Consulta que inaugurou esse raciocínio:

“Solução de Consulta nº 400/2008 (8ª Região Fiscal)

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art.66, § 5º.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços

geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.(DOU de 08/12/2008) ”

Já a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 manteve a definição anterior, em seu artigo 8º, § 4º, que assim dispôs:

“Artigo 8º (...)

§ 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 domiciliada no País, aplicados ou 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 no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)"

Consideradas, pois, as manifestações acima, podemos afirmar que o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS deve ser tido de forma mais abrangente que a do IPI e do ICMS, o construído 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.

Passo a analisar, a seguir, os itens glosados pela fiscalização e mantidos pela decisão de primeiro grau.

Das glosas efetuadas

(1) Glosa de créditos sobre serviços de manutenção e conservação predial, manutenção de rede elétrica, aluguel de empilhadeiras e veículos, movimentação de mercadorias, controle de estoque, almoxarifado, limpeza e jardinagem.

A Recorrente deseja ver reformadas as glosas relacionadas a:

Contratos de Prestação de Serviço JUR-562/98 e JUR-988/98, que se referem a gerenciamento do inventário físico dos insumos utilizados na produção, incluindo compra, recebimento, estocagem, manuseio até a sua utilização na produção;

Contrato de Serviços JUR 328/2002, relacionado à limpeza industrial e remoção de resíduos industriais;

Contrato de Serviço JUR 229/2005-F, relacionado a operações de instalação, manutenção predial e tratamento de resíduos, manutenção de equipamentos industriais (empilhadeiras, motobombas, geradores, guindastes), além de serviços de serralheria e carpintaria relacionados a equipamentos utilizados na produção;

Contrato de Serviço JUR 230/2005-F, relacionado a jardinagem, correio, administração do arquivo, almoxarifado de materiais indiretos; e

Contrato de Serviço JUR 1012/2007-A, relativo à manutenção de equipamentos industriais (empilhadeiras, paletizadoras, geradores, guindastes).

Ora, dos itens relacionados acima, com base no entendimento esposado na parte anterior do voto, aliado à compreensão dada por insumo nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 5/2018, é possível entender como passíveis de apropriação de crédito, por guardarem essencialidade em relação à atividade da Recorrente, as despesas dos contratos de serviço JUR-988/98, JUR-328/2002 (exceto no que se refere a conferência de materiais e auxílio administrativo), JUR-229/2005-F (exceto no que se refere a manutenção predial), e JUR-1012/2007-A, sendo corretas as glosas referentes aos contratos JUR-562/98 e JUR 230/2005-F, por serem atinentes a atividades que não denotam o grau de essencialidade relevância discutido no tópico anterior.

Assim, devem ser reformadas parcialmente as glosas relativas a este tópico, como exposto acima.

(2) Fretes sobre a aquisição de insumos importados

Deve-se reconhecer que a legislação da modalidade não-cumulativa das contribuições sociais não previu a possibilidade de desconto de créditos sobre os serviços de frete decorrentes da aquisição de insumos que, por sua vez, geraram créditos.

Talvez nem precisasse.

Isso porque, conforme, será explicitado à frente, esse regime não-cumulativo está sensivelmente ligado à dualidade custo-receita; não há a menor dúvida que o frete suportado pelo adquirente na compra de insumos deve ser integrado ao custo de aquisição desses últimos.

Vejamos o Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado pelo CFC pela NBC TG 16:

"11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição."

Além disso, é possível inferir que tenha havido silêncio eloquente pelas normas que regulam as contribuições, ao não vetar expressamente essa possibilidade, vis a vis ser absolutamente claro que, como regra, os gastos no transporte de insumos serem integrantes do custo de estoque.

Dessa forma, o frete nacional na aquisição de insumos, por compor o seu custo, implica o direito ao crédito das contribuições.

Esse entendimento acabou sendo replicado na Solução de Consulta COSIT nº 99048, de 20.03.2017, ao reconhecer a possibilidade do crédito sobre frete quando esse integrar o custo de aquisição de insumos, a despeito da falta de "previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens":

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os dispêndios com serviço de transporte de bens de terceiros entre estabelecimentos da pessoa jurídica executora de serviços de manutenção dos referidos bens não geram para esta direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens. No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b)

quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II; RIR, art. 289, § 1º; IN SRF nº 247/2002, art. 66, I, 'b', e § 5º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os dispêndios com serviço de transporte de bens de terceiros entre estabelecimentos da pessoa jurídica executora de serviços de manutenção dos referidos bens não geram para esta direito à apropriação de créditos da Cofins.

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens. No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II; RIR.”

Diante disso, deve ser reformada a decisão recorrida, para reconhecer os créditos oriundos da contratação de frete nacional na aquisição dos insumos importados, uma vez que os gastos relacionados sua efetiva entrega no estabelecimento da Recorrente integram o custo de aquisição. Excluem-se da geração de créditos os fretes relativos à operação de importação (fretes internacionais).

Assim, devem ser revertidas as glosas referentes a fretes nacionais na aquisição de insumos importados.

(3) Seguros pagos sobre as mercadorias vendidas ao exterior

Por outro lado, a contratação de seguro relacionada aos produtos acabados a serem vendidos ao exterior não se insere o conceito de custo de aquisição de insumos ou mercadorias, uma vez que esses gastos que ocorrem após a finalização do produto, não sendo possível sua integração ao custo do produto acabado.

Em sua defesa, a Recorrente traz à baila o fato de que os valores de seguro estão compreendidos no valor total do frete relacionado à exportação dos seus produtos, como se demonstra no trecho do contrato de serviços de frete internacional (JUR-777/2003):

“5.1. A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA, pela realização dos serviços objeto deste contrato, os preços reportados nos ANEXOS I a VII (lista de preços) e as taxas de seguro e estadia relacionadas nos itens 5.2 e 5.3, o que compreende a única remuneração devida pela mesma.” (grifos e destaques em negrito da impugnante)

Nesse sentido, alega que o seguro, na verdade, se inclui no total da remuneração cobrada pela transportadora, e, como tal, deveria ser passível de creditamento.

Por outro lado, o fato de o contrato entre as partes prever que o seguro será cobrado conjuntamente não desnatura o “seguro”, de modo que não há como tratá-lo como frete.

Assim, trata-se de típica “despesa com vendas”, cuja natureza (seguro) não está prevista no rol de possibilidades de apropriação de créditos de PIS/COFINS, posto que não é tampouco possível caracterizá-la como insumo.

Acertada, portanto, a decisão de primeiro grau, que manteve a glosa de créditos originados dessas despesas.

(4) Depreciação de máquinas e equipamentos que não participam do processo industrial da empresa

A Recorrente alega que os bens que foram desconsiderados pela fiscalização são pertinentes ao processo produtivo, porém nada junta aos autos para comprovar essa alegação, sendo incluída na Impugnação uma tabela com descrição sumária de itens do imobilizado, e nada mais no Recurso Voluntário.

Não há dúvida que é possível a apropriação de créditos decorrentes de despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado, desde que respeitadas as condições estabelecidas pela legislação em vigor, em especial aquela relacionada à ligação intrínseca entre o ativo em questão e a atividade-fim desenvolvida. Esse aspecto, arduamente atacado pela fiscalização, não foi rebatido a contento pela Recorrente nas diversas oportunidades que teve para fazê-lo.

Portanto, inexistindo comprovação mínima que pudesse, ao menos, ensejar dúvida para suscitar diligência, nego provimento ao Recurso nesse ponto, por carência probatória.

(5) Depreciação acelerada calculada sobre bens sem previsão legal

Quanto a esse item, a Recorrente protesta contra a estratégia da fiscalização de desconsiderar a opção pela apropriação de créditos das contribuições sociais sob a alternativa de “depreciação acelerada”, prevista nas subsequentes alterações nas leis que regem as contribuições sociais, em que foi permitido a apropriação em 1/48 avos mensais ou 1/24 avos mensais, para outros bens que não máquinas e equipamentos.

Na oportunidade da fiscalização, foi desconsiderada a metodologia de cálculo com base em “depreciação acelerada” em 24 meses para bens do ativo imobilizado que não restaram identificados como máquinas ou equipamentos cuja NCM não constava na lista taxativa da norma que concedeu esse benefício, e das máquinas e equipamentos em geral para os casos de apropriação em 12 parcelas até a modalidade de apropriação integral.

Com relação a isso, importante lembrar que, como regra geral, a apropriação de créditos deve ser proporcional às taxas de depreciação previstas na legislação tributária, sendo facultada a metodologia de 1/48 avos mensais.

Em um momento seguinte, visando estimular a expansão e a renovação do parque industrial brasileiro, houve a edição da Medida Provisória nº 219/2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.051/2004, a qual, entre outras providências, dispôs sobre o desconto dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS sobre a aquisição de máquinas e equipamentos.

A Medida Provisória em referência, em seu artigo 2º, possibilitou a utilização, no prazo de dois anos, do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP e COFINS sobre os custos de aquisição das máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, taxativamente arrolados nos Decretos Federais nº 4.955/2004 e nº 5.173/2004, reduzindo, especificamente para estes bens, o prazo de quatro anos anteriormente estipulado.

Posteriormente, em 2008, foi editada outra Medida Provisória sobre o assunto (Medida Provisória nº 428/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.774/2008), possibilitando, a partir de 18/09/2008, a tomada de créditos na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.

Sumarizando tais evoluções legislativas, temos o seguinte quadro:

<i>Método de creditamento</i>	<i>Ativos elegíveis</i>
1/48 avos/mês	Qualquer ativo imobilizado adquirido a partir de maio/2004
1/24 avos/mês	Máquinas e equipamentos adquiridos a partir de outubro/2004 até dezembro/2010, limitados àqueles NCM's listados nos Decretos Federais nº 4.955/2004 e 5.173/2004, aplicados em processo industrial.
1/12 avos/mês	Máquinas e equipamentos adquiridos a partir de maio/2008

Em ambos os atos normativos, Lei Federal nº 11.051/2004, artigo 2º, § 1º, e Lei Federal nº 11.774/2008, artigo 1º, § 1º, faz-se menção expressa a que os bens do ativo imobilizado que fazem jus à depreciação acelerada respectiva são da espécie “máquinas e equipamentos”, e que o crédito será calculado sobre o seu “custo de aquisição”:

“LEI FEDERAL nº 11.051/2004

Art. 2º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 2 (dois) anos, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição dos bens de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição do bem.

LEI FEDERAL nº 11.774/2008

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.”

Assim, não poderia a Recorrente tomar créditos na modalidade acelerada sobre aquisição de outros bens do ativo imobilizado como benfeitorias prediais, mobiliário, etc., tampouco poderia ter apropriado créditos sobre máquinas e equipamentos que não estivessem contidos na lista taxativa dos Decretos nº 4.955/2004 e nº 5.173/2004.

Portanto, acertada a decisão recorrida nesse particular, de modo que não merece reforma.

(6) Inclusão de serviços de instalação que não integram o custo de aquisição do ativo imobilizado

A Recorrente, por outro lado, refuta os argumentos da fiscalização quanto as glosas efetuadas sobre os serviços de instalação relacionados aos bens do ativo imobilizados em razão de não se integrarem os respectivos custos de aquisição, ressaltando que, contabilmente, tais serviços se integram ao custo do equipamento.

Nesse item, há de se concordar com a Recorrente. Explico.

O conceito de ativo imobilizado figura na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), que, em seu art. 179, IV, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, estabelece que devem ser registrados no ativo imobilizado os “...direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Na prática, as premissas para o registro contábil de um determinado dispêndio como ativo imobilizado sempre foram encontradas na Resolução CFC nº 1.025/2005⁴, até 31/12/2009,

⁴ (...)

e, desde então, no Pronunciamento nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/2009 e pela Resolução CFC nº 1.177/2009.

O referido CPC nº 27, em seu item 6, define ativo imobilizado:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

-é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

-se espera utilizar por mais de um período.”

Mais adiante, o mencionado CPC nº 27 trata das hipóteses em que um bem deve ser reconhecido como um item do ativo imobilizado:

“7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

-for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

-o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.”

Ainda sobre a definição dos itens a serem registrados no ativo imobilizado, é interessante analisar o disposto nos itens 16 e 17 do mesmo CPC nº 27:

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que uma entidade incorre quando o item é adquirido ou como

19.1.2.4. Ativo imobilizado, objeto desta norma, compreende os ativos tangíveis que:

- a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;*
- b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;*
- c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e*
- d) possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.*

(...)

consequiência de o usar durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de estoques durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefício Pós-Emprego) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de um item do ativo imobilizado;*
- (b) custos de preparação do local;*
- (c) custos iniciais de frete e de manuseamento;*
- (d) custos de instalação e montagem;*
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e*
- (f) honorários profissionais. ”*

Lembrando que, para fins tributários, o conceito de ativo imobilizado não poderia ser outro que não o definido pela legislação societária e subsidiariamente pelos princípios contábeis de aceitação geral no Brasil; mesmo porque não há uma definição própria em lei tributária, muito menos na legislação de regência do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos.

Nesse sentido, os gastos relacionados à instalação e outros serviços necessários para possibilitar o funcionamento inicial das respectivas máquinas e equipamentos que, nos termos dos itens anteriores, podem ter créditos apropriados, igualmente podem ser apropriados na mesma sistemática “acelerada”, posto que integram o custo de aquisição desses itens.

Portanto, deve ser reformada a decisão nesse particular, afastando-se o lançamento no que se refere a custos de instalação de equipamentos do ativo imobilizado.

Das considerações finais

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para afastar o lançamento em relação aos contratos JUR-988/98; JUR-328/2002 (exceto no que se refere a conferência de materiais e auxílio administrativo); JUR-229/2005-F (exceto no que se refere a manutenção predial); e JUR-1012/2007-A; bem assim para afastar o lançamento em relação a fretes nacionais na aquisição de insumos importados, e custos de instalação de equipamentos do ativo imobilizado.

Nota do redator designado Ad Hoc: *Como o presente processo foi julgado em conjunto com outros seis, da mesma empresa, na*

sessão de julgamento de 17/06/2019, sendo um deles de maior abrangência e referente a lançamento (nº 13888.720188/2012-61, onde podem ser encontrados, na íntegra, os contratos mencionados neste voto), o resultado do processo abrangente acabou espelhado nos demais, inclusive no presente. Assim, a menção, no resultado do julgamento, a afastamento de “lançamento” para um determinado tema deve ser compreendida como afastamento “das glosas” efetuadas pela fiscalização em relação ao respectivo tema. O esclarecimento aqui apresentado objetiva facilitar a compreensão e a liquidação administrativa do acórdão.”

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplica-se também aos autos a observação contida na “Nota do redator designado Ad Hoc” constante do paradigma.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado decidiu por dar parcial provimento ao recurso, para afastar o lançamento em relação aos contratos JUR-988/98; JUR-328/2002 (exceto no que se refere a conferência de materiais e auxílio administrativo); JUR-229/2005-F (exceto no que se refere a manutenção predial); e JUR-1012/2007-A; bem assim para afastar o lançamento em relação a fretes nacionais na aquisição de insumos importados, e custos de instalação de equipamentos do ativo imobilizado.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

