



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13936.000139/2005-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-001.247 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente MADEREIRA THOMASI S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

Em observância ao art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES UTILIZADOS EM MÁQUINAS E VEÍCULOS. 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 combustíveis e lubrificantes destinados aos veículos e máquinas utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias consumidas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS, PARTES E PEÇAS PARA MANUTENÇÃO. 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 serviços, partes e peças utilizados na manutenção de veículos e máquinas aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos

destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COM SUSPENSÃO.

O valor de bens ou serviços adquiridos sem incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, pela aplicação direta do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de 2004, não dá direito a crédito passível de aproveitamento, independentemente da condição da pessoa jurídica adquirente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas associadas a despesas com combustíveis e lubrificantes e partes e peças utilizados na operação e manutenção de máquinas e veículos, aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de indeferimento de solicitação de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) Não Cumulativa, cumulado com Declarações de Compensação, referentes a gastos com bens e serviços associados à atividade industrial de beneficiamento de madeiras destinadas à exportação.

Por economia processual e por bem sintetizar e retratar a realidade dos fatos, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância.

“Trata o processo de Pedidos de Ressarcimento de créditos da Cofins – Mercado Externo, apurados no regime de incidência não-cumulativa, correspondentes ao 1º trimestre de 2005, no montante de R\$ 107.855,57, nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cumulado com Declarações de Compensação.

Ao presente processo, foram juntados por anexação os processos nºs 13936.000148/2005-58, 13936.000154/2005-13, 13936.000173/2005-31, 13936.000174/2005-86, 13936.000176/2005-75, 13936.000179/2005-17, 13936.000181/2005-88, 13936.000191/2005-13, 13936.000207/2005-98, 13936.000208/2005-32, 13936.000211/2005-56, 13936.000220/2005-47, 13936.000227/2005-69, 13936.000233/2005-16, 13936.000235/2005-13, 13936.000241/2005-62, 13936.000245/2005-41, 13936.000252/200542, 13936.000253/2005-97 e 13936.000259/2005-64, por se referirem ao mesmo trimestre de apuração e crédito (fls. 226/229).

A DRF em Ponta Grossa/PR, por meio do Despacho Decisório n.º 156/2010, datado de 23/09/2010 (fls. 51/57), reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 89.497,14, homologando as Declarações de Compensação apresentadas, até o limite do valor reconhecido.

Na análise realizada pela autoridade administrativa, a partir das informações fornecidas pela interessada, foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Bens e serviços utilizados como insumos – Combustíveis com base na descrição do processo produtivo, foram efetuadas glosas de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos do estabelecimento industrial, por não se enquadrarem no conceito de insumo, uma vez que não há como considerar o transporte, onde efetivamente ocorreu o consumo de combustível e lubrificante, como parte integrante do processo de industrialização das mercadorias, pois não há qualquer operação de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, o que efetivamente caracteriza a industrialização. Foram considerados os lubrificantes destinados a máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de industrialização como as prensas, tornos e outras máquinas;
2. Entradas de insumos com suspensão glosa de créditos relativos a notas fiscais de entrada que saíram de seus estabelecimentos origens com suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, conforme art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, e, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.637/2002, se não houve pagamento da contribuição, também não há que se falar no aproveitamento do crédito;
3. Serviços e peças para manutenção exclusão de créditos relativos a serviços e peças para manutenção de empilhadeiras e pá-carregadeiras, por não serem utilizados diretamente no processo de industrialização; e
4. Energia Elétrica glosa de taxas não relacionadas ao consumo do estabelecimento.

Cientificada em 27/09/2010, a interessada, por intermédio de seu representante legal, ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 59/69, em 27/10/2010, tecendo, em síntese, as argumentações a seguir expostas.

Salienta que protocolou pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativo, no montante de R\$ 107.855,57, relativo ao 1º trimestre de 2005, tendo sido deferido parcialmente pela autoridade fazendária, que glosou valores de aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e pá-carregadeiras do estabelecimento industrial, de entradas de insumos com suspensão de recolhimento de PIS e Cofins e ainda serviços e peças utilizados na manutenção de empilhadeiras e pá-carregadeiras.

Rebatendo os fundamentos da decisão exarada, aduz que o aproveitamento do crédito referente à aquisição de combustíveis e lubrificantes consiste em definir se eles podem ser considerados como insumo ou não, integrando o processo produtivo. No seu caso, por exercer a atividade industrial de beneficiamento de madeiras, diz que o preparo do produto final engloba etapas de produção que vão desde o recebimento da matéria-prima, seleção, tratamento, beneficiamento, processamento, embalagem, estocagem até a venda. E essas etapas encontram-se interligadas de tal modo que a existência de uma não seria possível sem a existência da anterior. É nesse contexto que insere o transporte de mercadorias que, sem ele, a produção industrial não se daria. Por essa razão, entende que o combustível e o lubrificante utilizados no transporte e movimentação das mercadorias dentro do estabelecimento devem ser encarados como insumo e não da forma restritiva como interpretou a autoridade fazendária. Cita ensinamentos de doutrinadores sobre o assunto e que a Secretaria da Receita Federal já se manifestou nesse sentido na Solução de Consulta n.º 85.

Diz que, com relação à aquisição de peças destinadas à manutenção de máquinas, deve ser dado o mesmo entendimento ao dos combustíveis e lubrificantes, já que as

empilhadeiras e pá-carregadeiras servem como instrumento de deslocamento da matéria-prima dentro da fábrica, exercendo atividade relevante desde a entrada da tora de madeira até a saída dos compensados. E que tais máquinas entram em contato com a matéria-prima, pois as toras e lâminas que entram no complexo industrial são pesadas, necessitando desses equipamentos para sua movimentação.

Em relação à glosa de valores referentes a entradas de insumo com suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, alega que apesar da nota fiscal constar que a operação estava acobertada pela não-incidência o que a seu ver a inclusão dessa observação foi por mera liberalidade das vendedoras, foi realizado o pagamento dos tributos, pois eles estavam embutidos no preço final dos produtos adquiridos e que não houve qualquer desconto em face da ausência de tributação.

Salienta que não se pretende discutir o teor da regra contida no inciso II, § 2º, artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (existência de direito ao crédito da aquisição de bens ou serviços que não estivessem sujeitos ao pagamento das contribuições), mas apenas a aplicação desta regra, porque tais dispositivos legais referem-se às hipóteses em que há expressa previsão para a não-incidência das contribuições quando da sua venda.

No caso dos autos, argumenta que a previsão para ausência de tributação foi veiculada na IN SRF nº 466/2004, a qual previa que para uma empresa pudesse operar no regime de não-incidência do PIS e da Cofins deveria realizar um pedido de habilitação e ser concedido por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE). Diz que somente foi autorizada a operar sob o regime em março de 2005, com o ADE nº 16 da DRF de Ponta Grossa, mas as glosas foram efetuadas sobre entradas datadas de janeiro e fevereiro de 2005. Assim, conclui que havendo autorização para a operação após a data em que se deram os recebimentos das mercadorias, inviável se falar em não incidência da tributação pelo PIS e pela Cofins.

Diz que também não se mostra possível a aplicação da referida regra como fez o despacho decisório, uma vez que se a legislação atribui a responsabilidade pelo recolhimento do PIS/Pasep e Cofins a terceiro, na eventualidade de não haver o pagamento, cabe ao Fisco realizar deles a cobrança de tais valores e não glosar o valor recolhimento do tributo”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR (DRJ/Curitiba) considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por meio do Acórdão nº 06-34.286 -3ª Turma da DRJ/CTA (doc. fls. 909 a 917)¹, e manteve as glosas promovidas pela Autoridade Fiscal, em decisão assim ementada:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

As partes e peças para manutenção de máquinas e equipamentos, os combustíveis e os lubrificantes só podem ser considerados como insumos quando consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e não apenas por serem necessários para a atividade industrial.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COM SUSPENSÃO.

O valor de bens ou serviços adquiridos sem incidência das contribuições ao PIS e à Cofins não dará direito a crédito passível de utilização pela pessoa jurídica adquirente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Direito Creditório Não Reconhecido”.

A recorrente foi cientificada pelo recebimento do Comunicado n.º 1.137/2011, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa – PR, em 20/12/2011, como se atesta no Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 920). Irresignada com o deslinde do contencioso que lhe foi, até o momento, parcialmente desfavorável, formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 922 a 933) em 18/01/2012, como se extrai do carimbo de recebimento apostado pela unidade preparadora na primeira folha da peça recursal.

Por meio de seu apelo, a recorrente contesta a decisão *a quo*, repisando basicamente os mesmos argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:

- (i) a empresa exerce a atividade industrial de beneficiamento de madeiras, destinando sua produção ao mercado exterior, e o preparo do seu produto final engloba etapas de produção que vão desde o recebimento da matéria-prima, seleção, tratamento, beneficiamento, processamento, embalagem, estocagem até a venda, sendo que todas essas etapas, por mais variadas que sejam, encontram-se interligadas de tal modo que a existência de uma não seria possível sem a existência da anterior;
- (ii) sem o transporte dessas mercadorias, a produção industrial não se daria, eis a inequívoca razão que nos faz conceber que o combustível e o lubrificante utilizados para o transporte deve ser encarado como insumo;
- (iii) a autoridade fazendária teria se utilizado de interpretação restritiva ao analisar o conceito de insumo, mas o vocábulo insumo possui significado mais abrangente e não pode ser desconsiderado da forma como foi, de forma que o combustível e o lubrificante utilizados nos veículos de transporte interno da contribuinte são insumos, pois são efetivamente usados para o transporte, sendo totalmente integrados ou consumidos no processo de produção de mercadorias industrializadas destinadas ao exterior;
- (iv) o combustível e o lubrificante utilizados nos veículos de transporte da empresa colaboram para a um resultado ou obtenção de um produto, pois o primeiro abastece os veículos que circulam dentro do estabelecimento fabril, contribuindo em alto grau para a obtenção de uma mercadoria ou produto, e o segundo dá condições para que as peças trabalhem corretamente, já que, *“se inexistisse o mencionado transporte, também inexistiria o processo de produção, pois dele depende inteiramente”*;
- (v) o fato de o combustível e o lubrificante serem utilizados nas empilhadeiras e pás-carregadeiras não lhes retira o caráter de essencialidade em relação ao processo de produção, já que a movimentação das mercadorias consiste em meio imprescindível para o processo de industrialização;
- (vi) a madeireira possui frota própria de veículos para a movimentação interna e dela se utiliza para a movimentação das mercadorias dentro de seu estabelecimento, não necessitando contratar empresa de transporte, o

que lhe aumentaria ainda mais os gastos, mas se contratasse com terceiros o serviço de transporte a lei lhe permitiria utilizar tais custos no somatório de despesas integrantes do crédito, o que seria “*um grande contrassenso*”;

(vii) as peças adquiridas pela empresa não fazem parte de seu ativo imobilizado, mas apenas seriam utilizadas para a reposição e manutenção do maquinário utilizado na produção, sendo assim insumos utilizados no processo produtivo, pois as referidas máquinas: servem como instrumento de deslocamento da matéria-prima dentro da fábrica; exercem atividade relevante desde a entrada da tora de madeira até a saída dos compensados; movimentam a produção industrial e participam da obtenção do resultado final; representam custos, despesas ou encargos, amoldando-se perfeitamente ao conceito de insumo;

(viii) em que pese ter havido a referência na nota fiscal de que a operação estava coberta pela não incidência, realizou o pagamento dos tributos, pois estariam embutidos no preço final dos produtos adquiridos e a aquisição se deu sem qualquer desconto, além do que a inclusão da observação de que a venda no caso se deu sem a tributação foi por mera liberalidade das vendedoras, as quais, apesar de não terem dado qualquer dedução no valor da venda, fizeram constar expressamente a suspensão da tributação;

(ix) nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 466, de 2004, a operação no regime de suspensão da incidência do PIS e da Cofins somente se daria com a publicação do respectivo ADE da unidade da Receita Federal habilitando a empresa e, no caso dos autos, as glosas teriam sido efetuadas em face de entradas ocorridas em janeiro e fevereiro de 2005, mas somente teria sido autorizada a operar sob o regime em março de 2005, por intermédio do Ato Declaratório Executivo n.º 16 da Delegacia da Receita Federal de Ponta Grossa; e

(x) se a legislação atribui a responsabilidade pelo recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS a terceiro, na eventualidade de não haver o pagamento, caberia ao Fisco realizar a cobrança de tais valores e não glosar o valor referente ao crédito sob o argumento de que não houve seu recolhimento, não podendo ser prejudicada pelo fato de que o terceiro não tenha repassado os valores aos cofres públicos.

À vista do exposto e com tais argumentos, a empresa requer “*o recebimento e a apreciação do presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, PR, para o efeito de reconhecer o direito do contribuinte ao ressarcimento dos créditos relativos ao COFINS não-cumulativo especificados nesta manifestação*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se toma conhecimento.

Não há arguição de preliminares, de forma que passo então à análise do mérito.

Análise do mérito

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos da Contribuição para o PIS/PASEP relativos a insumos utilizados pela recorrente atividade industrial de beneficiamento de madeiras destinadas ao mercado exterior, objeto de pedido de restituição/ressarcimento cumulado com Declarações de Compensações.

No entendimento da empresa, no regime da não cumulatividade, o vocábulo “insumo” possuiria significado mais abrangente do que aquele dado pela autoridade fazendária, que teria se utilizado de interpretação por demais restritiva ao analisar o conceito. Vejamos.

Conceito de insumo para dedução de despesas

No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF n.º 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF n.º 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

(...)

equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 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. (**Resp n.º N.º 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho**).

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

2. **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.

Extraí-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, *caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa*”.

Deve ser analisado então, caso a caso, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Tomando como base esses fundamentos, afasta-se então a tese defendida pela fiscalização e pelo colegiado de primeira instância quanto à necessidade de ação direta do insumo consumido sobre o produto em fabricação, bem como aquela defendida pela recorrente quanto à possibilidade de utilização do conceito de insumo de maneira ampla, englobando todas as despesas associadas à atividade produtiva da empresa.

Bens e serviços utilizados como insumo

A partir da definição do conceito de insumo, para fins do crédito das contribuições para o PIS e COFINS, se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as atividades da empresa, de forma a aferir a

imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, conseqüentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.

Retornando aos autos, vejo que a autoridade competente glosou as despesas decorrentes de combustível e lubrificante utilizado em veículos e máquinas, tais como empilhadeiras e pás-carregadeiras, utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias consumidas na atividade industrial, por entender que o transporte não seria parte integrante de nenhuma operação de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, o que caracterizaria efetivamente uma operação de industrialização.

Entendeu a fiscalização que *“não há como caracterizar o transporte, onde efetivamente ocorreu o consumo de combustíveis e lubrificantes, como parte integrante do processo de industrialização das mercadorias, visto que não há a ocorrência das operações supramencionadas”*. Foram considerados os combustíveis e lubrificantes destinados às máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de industrialização, como as prensas, tornos e outras máquinas. Pelos mesmos motivos, foram excluídos os serviços e peças de manutenção destinados a empilhadeiras e pás-carregadeiras.

Sob os mesmos fundamentos, o colegiado de piso manteve o reconhecimento parcial do crédito, como se extrai do voto condutor do julgado (fls. 912 e ss. – grifos nossos):

“Quanto à glosa relativa a créditos de combustíveis e lubrificantes e de serviços e peças destinados à manutenção de empilhadeiras e pá-carregadeiras, cabe inicialmente destacar que a autoridade fiscal, quando da verificação dos bens e serviços utilizados como insumos, identificou esses gastos de acordo com o processo produtivo da empresa, considerando o aproveitamento dos créditos somente em relação àqueles gastos que se enquadrassem no conceito de insumo, como os lubrificantes destinados às máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de industrialização, como por exemplo em prensas, tornos e outras máquinas. O que não se verificou com os gastos de combustíveis, lubrificantes e peças utilizados em empilhadeiras e pá-carregadeiras para o transporte dos insumos dentro da fábrica ou dos produtos industrializados acabados, justamente por não se consumirem no processo de industrialização, ou seja, não restou caracterizado o consumo desses bens com qualquer operação de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento.

Para análise da questão, vale citar os dispositivos trazidos pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que instituíram o regime de incidência não-cumulativa para o PIS/Pasep e a Cofins, respectivamente, e que possibilitaram, em seus artigos 3º, o aproveitamento de créditos pelas pessoas jurídicas, conforme estabelece:

(...)

Os dispositivos transcritos mostram que o legislador adotou, para fins de utilização de crédito da contribuição calculada de forma não cumulativa, o critério de listar os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo. Evidencia-se, portanto, que **o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo** quando se verifica que as Leis 10.637 e 10.833 trataram de incluir, dentre as possibilidades de desconto, os créditos calculados em relação a "energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica", "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", "combustíveis e lubrificantes", dentre outros. Ora, essa especificação seria desnecessária se o conceito de insumo fosse tão abrangente como acredita a interessada, pois, se assim fosse, não haveria necessidade de pontuar esses demais gastos porque, obviamente, eles todos já estariam abrangidos no conceito genérico de insumo, ao entender que são

necessários à atividade operacional da empresa e não limitados ao seu processo produtivo.

(...)

Dessa maneira, **os bens que não se integram ou não sejam consumidos no processo de fabricação do produto final, por desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas estão excluídos do direito ao crédito; assim como estão excluídos aqueles gastos que devam integrar o ativo imobilizado da empresa**, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 RIR/99, passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da mesma IN SRF n.º 404, de 2004.

(...)

No caso dos autos, como restou verificado, **trata-se de aquisição de combustíveis e lubrificantes, partes e peças destinados a empilhadeiras e pá-carregadeiras utilizadas no transporte e deslocamento de matérias-primas, insumos e produtos dentro da fábrica, que não têm sua ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas utilizados em etapas anteriores ou posteriores à fabricação dos bens**. Por isso, esses gastos **caracterizam-se como despesa ou custo operacional e não insumo na fabricação dos produtos**, já que para efeito de aproveitamento do crédito na sistemática de não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas, adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado”

Vejo que os julgadores de primeiro grau, em dissenso com o entendimento já pacificado para o conceito de insumo, detalhado linhas acima, aplicaram o conceito de insumo estabelecido pela Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, já afastado pelo STJ.

Bem, confrontando o conceito de insumo detalhado anteriormente com o que descreve a recorrente sobre as despesas associadas à sua atividade produtiva, a meu sentir, tanto os combustíveis e lubrificantes destinados aos veículos e máquinas utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias consumidas na atividade industrial, quanto os serviços e peças destinados à manutenção de máquinas e equipamentos nela utilizados, se enquadram no conceito de insumo exposto linhas acima e, de acordo com o art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, podem ser descontados da base de cálculo da COFINS.

Quanto aos insumos adquiridos de seu fornecedor com suspensão das contribuições, entretanto, entendo que não há reforma a ser feita em relação ao Despacho Decisório que glosou os créditos associados às Notas Fiscais emitidas nessa condição. Tal vedação decorre da aplicação direta do inciso II do § 2º do mesmo artigo³, que expressamente

³ **Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro 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 intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

afasta o direito ao aproveitamento do crédito oriundo da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, relativo a insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou de qualquer forma não alcançados pela contribuição.

Ora, tendo a vendedora dado saída aos produtos adquiridos com suspensão das contribuições e, portanto, sem seu recolhimento, não há como o adquirente aproveitar os créditos decorrentes da aquisição, ainda que tal saída tenha se dado “por mera liberalidade” da vendedora. Além disso, a Instrução Normativa SRF nº 466, de 2004, (art. 7º) estabelecia que a pessoa jurídica adquirente deveria declarar ao vendedor o atendimento dos requisitos estabelecidos para a suspensão, passando este, então, a fazer a indicação nas notas fiscais relativas às vendas da expressão “Saída com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins”.

Assim, tomo como meus os argumentos do voto condutor da decisão recorrida, ao manter o fundamento utilizado no Despacho Decisório para a glosa (fls. 915 e ss. - grifei):

“No que tange à glosa de créditos na aquisição de bens com suspensão da contribuição para o PIS e para a Cofins, é de se assinalar o que foi mencionado pela autoridade fiscal que “Embora o pleiteante tenha excluído corretamente grande parte das aquisições com suspensão, em relação a estas notas fiscais constatou-se que houve o crédito indevido, conforme informado na relação de entradas apresentada.”. Depreende-se, portanto, que, apesar da linha de argumentação trazida pela interessada, houve procedimentos diferentes por ela adotados quando do aproveitamento do crédito para uma mesma situação, ou seja, em grande parte das aquisições efetuadas com suspensão das contribuições não se utilizou do crédito, enquanto para outras poucas entradas, o crédito foi aproveitado.

De qualquer maneira, vale reprimir os dispositivos que regem a matéria. O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e também da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, assim estabelece:

(...)

Nota-se que o dispositivo legal é claro ao estabelecer que não caberá o aproveitamento de créditos em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O que se enquadra perfeitamente no caso dos autos, onde a autoridade fiscal, atendendo ao comando legal, efetuou a glosa dos créditos considerados indevidamente pela interessada sobre as aquisições que se fizeram sem a tributação das contribuições ao PIS e à Cofins.

Veja-se que nem mesmo a alegação da interessada de que as aquisições correspondem ao período de janeiro e fevereiro de 2005, quando inexistia autorização para ela operar no regime de suspensão e a atribuição da responsabilidade a terceiro, ainda que este tenha feito constar indevidamente a observação nos documentos fiscais em relação à inexistente suspensão, deixando de recolher os tributos, não lhe socorre. Pois o estabelecido pela legislação é de que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, **devendo-se entender que esse dispositivo independe da existência de dolo de terceiro ou do próprio contribuinte. O fato é que ao adquirir mercadoria sem a incidência das contribuições, por óbvio, não haverá direito a crédito sobre essa entrada”.**

É como voto.

II - da **aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;**
(...)”

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, revertendo as glosas referentes a despesas com combustíveis e lubrificantes destinados aos veículos e máquinas utilizados na movimentação interna de bens e mercadorias consumidas na atividade industrial, quanto os serviços e peças destinados à manutenção de máquinas e equipamentos nela utilizados.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche