



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13936.000308/2005-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.248 – 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: 01/04/2005 a 30/06/2005

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos 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 2º trimestre de 2005, no montante de R\$ 102.902,96, 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 13936.000309/2005-11, 13936.000310/2005-38, 13936.000311/2005-82 e 13936.000312/2005-27, por se referirem ao mesmo trimestre de apuração e crédito.

A DRF em Ponta Grossa/PR, por meio do Despacho Decisório nº 158/2010, datado de 23/09/2010 (fls. 57/62), reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 97.620,83, 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; e

2. 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.

Cientificada em 27/09/2010, a interessada, por intermédio de seu representante legal, ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 64/71, 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\$ 102.902,96, relativo ao 2º 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 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 nº 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”.

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 06-34.287 -3ª Turma da DRJ/CTA (doc. fls. 355 a 361)¹, e manteve as glosas promovidas pela Autoridade Fiscal, em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

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.

A recorrente foi cientificada pelo recebimento do Comunicado nº 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. 364). Irresignada com o deslinde do contencioso que lhe foi, até o momento, parcialmente desfavorável, formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 366 a 374) 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 utilizado 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 empresa 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*”; e

(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.

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 nº 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.

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 nº 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 nº 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 nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

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 COFINS 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 nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 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 nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos 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° 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)”.
Nº 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 nº 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. 357 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.833, de 2003, podem ser descontados da base de cálculo da COFINS.

É como voto.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe 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