



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.909392/2011-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.085 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente DECORBRAS IND. E COM. DE LAMINAS E
COMPENSADOS DECORATIVOS LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Assentou-se, em especial, que “a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço”, cabendo ao julgador examinar a relevância ou essencialidade do insumo na cadeia produtiva da empresa, para fins de creditamento.

COMBUSTÍVEIS E ÓLEOS LUBRIFICANTES. DESPESAS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS são insumos os combustíveis e óleos lubrificantes adquiridos para abastecimentos das máquinas e equipamentos, inclusive dos veículos utilizados no transporte de insumos.

DESPESAS COM A FROTA. PEÇAS E SUAS PARTES. CONCESSÃO DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, é passível de ressarcimento a parcela correspondente às despesas com manutenção das máquinas e equipamentos necessários à fabricação do produto destinado à venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COISA JULGADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, faz coisa julgada a matéria não contestada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas (i) combustíveis e óleos lubrificantes; e, (ii) serviços de manutenção, partes e peças de empilhadeiras, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso administrativo voluntário interposto pela ora Recorrente contra o acórdão nº 10-63.462 exarado pela DRJ/POA que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade por ela apresentada, essencialmente em razão de inexistência de provas que justifiquem a reversão das glosas efetuadas pela fiscalização quando da análise do pedido de restituição, bem como em razão de falta de previsão legal para a concessão do crédito indicado.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

CERTEZA E LIQUIDEZ.

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório demandado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

Não geram direito a crédito a ser descontado, na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, os gastos com bens e serviços empregados na produção própria de matéria prima utilizada na atividade da empresa.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CÁLCULO SOBRE OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO.

A legislação autoriza o aproveitamento de créditos calculados em relação ao valor de aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda. Não se beneficiam dessa faculdade os bens imobilizados não diretamente ligados à produção de bens e serviços.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A fim de retratar com verossimilitude os fatos ocorridos até a prolação da decisão recorrida, escolho reproduzir o relatório constante no acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau – SC, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, relativo a Contribuição para o PIS/Pasep, oriundo de operações receitas no Mercado interno, analisado no período compreendido no 4º trimestre de 2006.

Tem-se do Relatório de Auditoria Fiscal que:

- A interessada, acima identificada, apresentou, com fundamento no art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep – mercado interno, relativo ao quarto trimestre de 2006 no valor de R\$ 5.766,43 (cinco mil setecentos e sessenta e seis reais e quarenta e três centavos).
- Considerando o pleito foi formalizado o processo administrativo nº 13971.909392/2011-08 bem como foram juntados os seguintes documentos:

- Pedido de ressarcimento (fls. 2 a 5);
- Histórico de atos arquivados na Junta Comercial (fl. 6);
- 8ª alteração contratual e consolidação (fls. 9 a 13);
- Ficha dados iniciais da DCTF (fl. 19);
- Dacon relativo ao período em análise (fls. 20 a 103);
- Extratos do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ (fls. 104 a 106);
- Prossequindo a instrução processual foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 107) bem como a Intimação Fiscal nº 1 (fls. 108 a 110).

Em resposta à Intimação Fiscal foram apresentados os seguintes documentos:

- Correspondência de encaminhamento (fl. 112);
- Documentos pessoais dos sócios (fls. 119/120);
- Relação de documentos apresentados (fl. 121);
- Declaração a que se refere o § 13 do artigo 42 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 (fl. 126);
- Relação dos principais produtos fabricados pela empresa (fl. 127);
- Declaração de inexistência de filiais (fl. 128); e • Descrição do processo produtivo (fl. 129 a 131);
- Na sequencia foi lavrada a Intimação Fiscal nº 2 (fls. 133 a 140) solicitando justificativas, juntadas à resposta de fls. 142/143, bem como cópias de notas fiscais que foram apresentadas em mídia digital (CD) que permanecerá arquivada em processo físico próprio na DRF/BLU.
- Finalmente formulou-se a Intimação Fiscal nº 3 (fls. 1144/145) para que a empresa especificasse, em termos percentuais, a utilização de óleo diesel e dos lubrificantes, bem como apresentasse as notas fiscais não apresentadas na Intimação nº 2.
- Em resposta (fl. 148) informou-se que 50% do óleo diesel foi utilizado na geração de energia e que outros 50% para a compra de matéria prima, e ainda foram apresentadas cópias de notas fiscais de saída, destacando-se que algumas notas fiscais de entrada não foram definitivamente apresentadas.
- Compulsando o Pedido de Ressarcimento Eletrônico transmitido pela interessada à Receita Federal do Brasil, verifica-se que o crédito acumulado tem fundamento no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e que o pedido de ressarcimento do saldo após as deduções encontra amparo no artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.
- As informações prestadas pelo contribuinte e os documentos reunidos por ele ao processo são aqui admitidos como a expressão da verdade sob as penas da lei, sem embargos de procedimento fiscal a posteriori para verificação de sua autenticidade e, se for o caso, aplicação das penalidades administrativas, civis e criminais, tendo em vista o disposto nos incisos I e II do art. 1º e inciso I do art.

2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os Crimes Contra a Ordem Tributária.

- Cumpre ressaltar que a análise do pedido de ressarcimento teve, como base, as informações prestadas nos respectivos documentos apresentados pela interessada e acostados ao processo, além das informações obtidas por meio de consultas aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB).

Também foram elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operações (CFOP) nas respectivas linhas do DACON apresentado pelo contribuinte.

- Verificaram-se, por amostragem, as notas fiscais de aquisições de insumos para industrialização, constatando-se que as mercadorias consignadas nos documentos fiscais correspondem, via de regra, a insumos utilizados no processo produtivo da requerente. Os itens que não atenderam aos ditames legais foram glosados e explicitados nos parágrafos a seguir.

- Uma das condições necessárias à possibilidade de solicitação de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep consiste na realização de operações de vendas de mercadorias para o exterior ou sem a incidência da contribuição em se tratando de mercado interno. Os créditos a serem ressarcidos são, então, calculados considerando a proporção destas receitas em relação à receita operacional bruta ocorrida no mesmo período.

- Adotar-se-á, para efeito de cálculo dos créditos de mercado interno e de mercado externo, a proporção das receitas discriminadas no DACON conforme o quadro 01 a seguir:

Quadro 01 – Proporção das receitas utilizadas no DACON

MÊS	MI - TRIBUTADO	ME + MI NÃO TRIBUTADO
OUTUBRO	58,31%	41,69%
NOVEMBRO	69,14%	30,86%
DEZEMBRO	81,84%	18,16%

3 GLOSAS DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

3.1 Glosas de Bens não Caracterizados como Insumos

- Então, a partir dos arquivos digitais contendo a relação de aquisições que a interessada apropriou a título de bens utilizados como insumos, formulou-se uma amostragem de notas fiscais.

- Constatando-se que em relação ao óleo diesel não houve a discriminação da utilização conforme solicitado na Intimação Fiscal nº 2, formulou-se a Intimação Fiscal nº 3 oportunizando a prestação de tal informação.

- Em resposta, a interessada esclareceu que utiliza 50% do óleo diesel na geração de energia utilizada no processo produtivo e 50% são utilizados na compra de matéria prima utilizada no processo produtivo.

- Assim, da análise das referidas notas fiscais apresentadas e em consonância com as informações complementares, verificou-se a apropriação de créditos oriundos de aquisições de bens e de serviços, que à luz da legislação trazida à colação, não podem ser caracterizados como insumos, tais como: partes e peças de veículos automotores, serviços de manutenção de empilhadeiras, partes e peças de empilhadeiras, materiais elétricos, óleo diesel para o transporte de

insumos, óleo lubrificante e gasolina, cujas notas fiscais compõem a relação a seguir:

<i>CNPJ</i>	<i>NR NF</i>	<i>REGISTRO</i>	<i>CFOP</i>	<i>VALOR</i>	<i>GLOSA*</i>	<i>MOTIVO</i>
83.740.456/0001-15	130428	31/10/2006	1556	430,00	430,00	partes e peças de veículo
83.740.456/0001-15	130568	31/10/2006	1556	370,00	370,00	partes e peças de veículo
07.315.375/0001-90	89	31/10/2006	1653	520,27	260,13	óleo diesel p/ transporte de insumo
03.898.644/0001-37	1349	31/10/2006	1556	536,00	536,00	manutenção de empilhadeiras
89.171.201/0002-46	26205	30/11/2006	1556	317,57	317,57	partes e peças de empilhadeira
89.171.201/0002-46	26206	30/11/2006	1556	260,56	260,56	partes e peças de empilhadeira
83.740.456/0007-00	822021	31/12/2006	1556	1.111,27	1.111,27	partes e peças de veículo
83.740.456/0001-15	132476	31/12/2006	1556	760,00	760,00	partes e peças de veículo
07.315.375/0001-90	140	31/12/2006	1653	556,40	278,20	óleo diesel p/ transporte de insumo

* Em se tratando de óleo diesel a glosa corresponde a 50% do valor da nota.

3.2 Totalização das Glosas de Bens Utilizados como Insumos

- Totalizando mensalmente as glosas tem-se:

MÊS	GLOSAS
OUTUBRO	1.596,13
NOVEMBRO	578,13

DEZEMBRO	2.149,47
----------	----------

- A partir das considerações ora vertidas determina-se a base de cálculo ajustada, representada pela diferença entre os valores informados no DICON e os valores das glosas.

Quadro 02– Bens utilizados como insumos declarados X valores ajustados.

MÊS/ANO	DICON (R\$)	GLOSAS (R\$)	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA (R\$)
OUT/06	337.403,32	1.596,13	335.807,19
NOV/06	280.264,29	578,13	279.686,16
DEZ/06	183.270,16	2.149,47	181.120,69

4 GLOSAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

- Verifica-se no Dacon que a requerente informou todos os seus créditos referentes ao Ativo Imobilizado na linha 10 das fichas 06A e 16A.

- Assim, com fulcro em arquivo digital apresentado verifica-se que para todos os bens do Ativo Imobilizado, passíveis de crédito, foram exercidas, nesse trimestre, opções por recuperações aceleradas equivalentes a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição.

- Depreende-se, portanto, que não houve apurações com base em valores de depreciação ou amortização, regra geral desses créditos. Em síntese, conclui-se que o crédito com base no valor de aquisição equivalente a 1/48 (um quarenta e oito avos) só é possível para máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

- Em atendimento ao requerido na Intimação nº. 1, a interessada entregou arquivo digital em que são informados os bens do seu Ativo Imobilizado objeto dos créditos ora analisados, calculados sobre valores de aquisição.

LOCAL DE UTILIZAÇÃO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
ADMINISTRAÇÃO	816,05	816,05	816,05
FABRICA	8.154,99	8.154,99	8.389,99
LIMPEZA	37,97	37,97	37,97
PROCESSO FABRIL	14.695,47	14.695,47	14.695,47
REFEITÓRIO	275,47	275,47	275,47

- Como se percebe, foram incluídos bens incorporados ao ativo imobilizado que não são utilizados no processo fabril, portanto, passíveis de glosa por não atendimento ao inciso I, do artigo 1º da IN SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004. Dentre os bens utilizados no processo fabril, por sua vez, verifica-se que a maioria foi adquirida anteriormente a 1º de maio de 2004, data prevista pelo artigo 1º da IN SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004 para possibilitar o crédito em estudo.

- Assim, considerando-se apenas os itens do ativo imobilizado utilizados no processo fabril e que foram adquiridos após 1º de maio de 2004 tem-se.

LOCAL DE UTILIZAÇÃO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
PROCESSO FABRIL	8.665,16	8.665,16	8.665,16

- A partir das considerações ora vertidas, parte-se para a determinação da base de cálculo ajustada, representada pela diferença entre os valores informados no DACON e os valores das glosas.

Quadro 04— Bens do ativo imobilizado declarados X valores ajustados.

MÊS/ANO	DACON (R\$)	GLOSAS (R\$)	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA (R\$)
OUT/06	21.032,95	12.367,79	8.665,16
NOV/06	21.032,95	12.367,79	8.665,16
DEZ/06	21.032,95	12.367,79	8.665,16

6 CÁLCULO FINAL

- Sintetizando a análise, elaborou-se o Anexo Único deste Despacho Decisório, que demonstra de forma consentânea com as proporções utilizadas mês a mês no rateio entre mercado interno sujeito a tributação das contribuições e mercado interno não tributado mais mercado externo, a origem e utilização dos créditos.

- Tal anexo é composto basicamente de duas colunas, sendo a primeira, intitulada “Crédito Solicitado”, representativa do valor pleiteado pela requerente no trimestre, e a segunda, “Crédito Deferido”, resultado da subtração das glosas detalhadas no presente Relatório, incidentes nos valores relacionados à coluna anterior.

- Portanto, procedeu-se, após a determinação das novas bases de cálculo, a reescrita do aproveitamento dos créditos apurados em cada mês, observando-se o caput do artigo 42 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que prevê que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata a referida Instrução Normativa.

7 CONCLUSÃO

- Considerando o acima exposto, conclui-se cabível um direito creditório no montante de R\$ 1.332,79 (um mil trezentos e trinta e dois reais e setenta e nove centavos) relativamente ao Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa do 4º trimestre de 2006, cujo Despacho Decisório a ser gerado pelo Sistema de Controle de Créditos (SCC) será encaminhado por via postal, oportunizando, a partir da ciência, eventual manifestação de inconformidade.

A contribuinte foi intimada do Despacho Decisório em 18/06/2012 (fls. 216), tendo apresentado Manifestação de Inconformidade (fls. 184 a 209) em 18/07/2012, onde:

- Aduz que a empresa manifestante ao requerer o Pedido de Ressarcimento de Créditos de Contribuição para financiamento da Seguridade Social - mercado interno, surpreendeu-se com o deferimento parcial do pedido formulado, sob o fundamento que referidas notas fiscais apropriam-se de créditos oriundos de aquisições de bens e serviços que não podem ser caracterizados como insumo.

- Da análise das referidas notas fiscais apresentadas, a Receita Federal alegou apropriação de créditos oriundos de aquisição de bens e serviços que não podem ser caracterizados como insumos, tais como: partes e peças de veículos automotores, serviços de manutenção de empilhadeiras, parte e peças de empilhadeiras, materiais elétricos, óleo diesel para o transporte de insumos, óleo lubrificante e gasolina.

- Prossegue afirmando que houve a instituição de um regime não cumulativo onde caberia ao contribuinte sujeito a este apurar a contribuição levando em consideração três etapas: (i) apuração da base de cálculo (e exclusões previstas em lei), ou seja, de sua receita, aplicando-se a respectiva alíquota; (ii) apuração dos créditos (aplicação também da alíquota); e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos.

- Diz que, a não cumulatividade para as contribuições, em especial, o PIS/Pasep e a Cofins, já não estavam - e não estão submetidas tão somente aos parâmetros

da legislação infraconstitucional, eis que adquiriram novo fundamento de validade de patamar constitucional: o art. 195, parágrafo 12.

- Explana sobre o regime não cumulativo e seus métodos, informando que a legislação de PIS e Cofins, nos moldes das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estipula que tais contribuições terão como base de cálculo o faturamento (receita bruta), excluindo-se desta algumas hipóteses previstas em lei. Depois, aplica-se a alíquota de 1,65% (PIS) e 7,65% (Cofins). Juntamente com esta apuração, prevê a lei que o contribuinte submetido a este regime poderá descontar créditos a serem apurados, mediante alíquota de 1,65% (PIS) e 7,65% (Cofins), sobre os bens, serviços, produtos, itens e encargos incorridos e adquiridos. Diante disso, apura-se o valor de tributo devido.

- Em tais condições, afirma ser inegável o fato de que a não cumulatividade há de estar pautada em função da receita. E mais: como a noção de receita no regime não cumulativo é ampla, não se restringindo ao faturamento (venda de mercadorias e/ou prestação de serviços), amplos serão também os reflexos de sua noção na não cumulatividade para o PIS e para a Cofins para o reconhecimento de créditos¹⁸.

- Diante disso, conclui que: (i) a não cumulatividade, a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, constitucionalizou-se no art. 195 da CF/88; (ii) com a constitucionalização, a não cumulatividade restringiu claramente a liberdade do legislador para aplicação, bem como ao intérprete; (iii) o regime não cumulativo adotado pela legislação foi o subtrativo indireto, com algumas ressalvas; e (iv) a não cumulatividade para o PIS e para a Cofins deve estar vinculada à receita e não ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS), possuindo assim, uma maior amplitude para a obtenção de créditos.

- Em decorrência do princípio da supremacia da Constituição, é inexorável a observância, pelas normas infraconstitucionais, como por exemplo, a Lei nº 10.833/2003, daquilo que está expresso na Constituição.

- Na sua ótica, o legislador infraconstitucional, a partir da inserção do art. 195, parágrafo 12, no texto constitucional, sofreu uma maior restrição em sua liberdade de atuação no tocante ao princípio da não cumulatividade.

- Portanto, deve a legislação inferior respeitar aos ditames estampados na Constituição Federal. Sendo assim, as Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 devem seguir os princípios fundamentais advindos da não cumulatividade, não podendo, inclusive, criar exceções que inexistem na Constituição, de maneira a reduzir, por via infraconstitucional, a eficácia da não cumulatividade.

- Prossegue sobre noção de insumo, aduzindo que a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, que restringiram o alcance do conceito de gastos que podem gerar créditos PIS e de Cofins. Segundo os referidos atos administrativos da Receita, somente os gastos com insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços poderiam gerar os créditos de PIS e Cofins.

- Afirma, no entanto, que o conceito de insumos introduzido pela Receita Federal através das instruções normativas anteriormente referidas aproxima-se muito daquele utilizado para a apuração de créditos de IPI, uma vez que faz referência somente a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alteração, e é este conceito que vem sendo utilizado pelo órgão de fiscalização federal para a verificação da regularidade da apuração de créditos pelas empresas.

- Conclui, então, que a empresa que toma créditos das referidas contribuições sobre outros custos que não os estritamente decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que sofram alteração acaba por sofrer uma glosa de sua apuração de Pis e Cofins, e, consequentemente, tem contra si lavrado auto de infração.
- Prossegue, afirmando que foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Receita Federal houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda. As aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos enquadram-se como custos indispensáveis à fabricação e transporte dos bens destinados à venda.
- Aduz que o óleo diesel usado em empilhadeira e o lubrificante usado na manutenção de máquinas são insumos, uma vez que são usados no processo de produção, uma vez, que o equipamento é usado para a movimentação de matériaprima dentro da empresa, indispensável e integrante do processo produtivo, da mesma forma o lubrificante usado na manutenção de máquinas deve ter o mesmo tratamento das peças de reposição que, inquestionavelmente, geram direito a crédito.
- Constata-se, segundo a sua ótica, que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade do contribuinte destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para a manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.
- Quanto ao pedido, invocando os suplementos jurídicos sábios e justos do Ilustríssimo Delegado, requer seja conhecida e provida a presente Manifestação de Inconformidade, nos termos do art. 74, § 7º a 11 da Lei 9.430/96, com a consequente reforma da decisão singular, determinando-se o aproveitamento de créditos decorrentes e caracterizados como insumos.

É o relatório.

Irresignada com o desfecho, a Recorrente interpôs recurso voluntário rogando a reforma do acórdão recorrido, porque a interpretação adotada pelo julgador *a quo* em relação ao conceito de insumos diverge daquela acolhida pelo Colendo STJ e, por isso, imperioso o seu ajuste na esteira do REsp 1.221.170/PR.

Sem juntada de novos documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Da admissibilidade do recurso.

O valor devolvido a este Colegiado atende o teto das Turmas Extraordinárias. Ademais, constato que os demais requisitos necessários de validade foram atendidos, portanto, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Da sinopse fática.

Como explanado, estar-se diante de pedido de restituição de créditos de PIS/PASEP não-cumulativa decorrente de receita do mercado interno, obtida no período do 4º trimestre de 2006, na monta de R\$ 5.766,43, posteriormente alocado a pagamento de débito via declaração de compensação.

Continuamente, após o exame pela fiscalização de rico arcabouço probatório, fora expedido despacho decisório reconhecendo em favor da Recorrente apenas parte do crédito indicado no pedido de restituição, porquanto glosados insumos por **inexistência de previsão legal** para a tomada do crédito, sendo eles: as partes e peças de veículos automotores, os serviços de manutenção de empilhadeiras, as partes e peças de empilhadeiras, os materiais elétricos, o óleo diesel para o transporte de insumos, o óleo lubrificante e a gasolina e bens do ativo imobilizado.

Peço *vênia* para reproduzir trecho do relatório fiscal:

Do exposto, verifica-se que a IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º cuidou de esclarecer, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, o que é considerado “insumo” para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, estabelecendo ser determinante, com relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, a aplicação ou consumo destes na produção de bens destinados à venda.

O termo “insumo”, portanto, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa. Além dos insumos diretos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), somente seriam insumos aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda, de forma 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.

Conclui-se que a decisão tem amparo no conceito de insumos da IN SRF nº 404, de 2004, cujo entendimento foi ratificado pela DRJ, quando do julgamento da manifestação de inconformidade da Recorrente em 29/11/2018, abaixo colacionado:

A fiscalização deixa claro em seu relatório o entendimento de que o recorrente incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços e operações não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço utilizado no processo produtivo da empresa (e não incorporado ao ativo imobilizado) ou que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles que integraram ou que efetivamente tiveram ação direta sobre o produto em elaboração.

A discussão sobre o conceito de insumo vem se intensificando nos últimos tempos com inúmeras demandas inclusive ajuizadas no poder judiciário. De forma geral, desejam os contribuintes uma ampliação do conceito de insumo de forma irrestrita com base nos moldes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins está basicamente regradada no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados:

[omissis]

Essas previsões legais foram tratadas no âmbito da RFB pelas Instruções Normativas, nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004, conforme transcrito texto dessa última IN abaixo:

[omissis]

Por sua vez, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, em seu art. 2º, veio a corroborar que somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e de serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para apuração do valor devido.

.....

Temos que no conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

.....

Dessa forma, o conceito de insumo não pode ser ampliado irrestritamente como pretende o manifestante, pois isso além de contrariar os dispositivos legais citados, significaria também o desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e o esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

Por todo exposto, entendo como corretas todas as glosas efetivadas pelo procedimento fiscal, pois em nenhuma delas é possível concordar com a alegação de que se enquadrariam dentro do conceito de insumo legalmente previsto. Em síntese, no caso de todas as glosas efetuadas não se pode autorizar o desconto de créditos em face da inaplicabilidade do conceito de insumo.

Por meio de recurso voluntário, a Recorrente busca a reforma do *r. decisum*, para tanto defende que este Colegiado reconheça que o conceito de insumos constante na decisão recorrida é restrito, desrespeitando o posicionamento do Colendo STJ sobre a matéria e, ainda, traz defesa para os itens glosados pela fiscalização a justificar a reversão das glosas efetuadas.

Entende-se dos autos, portanto, que a celeuma a ser apreciada por este Colegiado gira em torno do conceito de insumos.

Tecidas as considerações introdutórias, passo ao voto.

Conceito de insumos no creditamento de PIS/COFINS.

Ao resolver à lide, o juízo *a quo* embasa suas razões no conceito de insumos tratado na IN SRF nº 404, de 2004 e no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 3 de abril de 2007.

Pois bem, na ocasião do julgamento (11/2018), entendo acertada a decisão da DRJ, porque o avanço na conceituação sobreveio, tão somente, a partir da nova interpretação dada pelo Colendo STJ através do RESP 1.221.170/PR julgado na sistemática dos recursos repetitivos, a qual este Colegiado está vinculado, segundo o RICARF.

Colaciono a ementa do referido julgado:

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da 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.

De ora, em diante, que à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05 de 17 de dezembro de 2018, momento em que a Delegacia de Julgamento passou a estar vinculada.

Interpretando o citado Parecer, conclui-se que no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, **incontroverso que a restituição ocorrerá se necessário o insumo na consecução da atividade da empresa contribuinte**, de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018 que peço *vênia* para reproduzir trecho:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

.....
e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

.....
h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Nesse interregno, a interpretação a ser dada ao conceito de insumos é aquela contida no RESP 1.221.170/PR, consoante abordado no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Da atividade exercida pela Recorrente.

No caso em tela, a Recorrente atua no ramo madeireiro, sendo atividade precípua a produção de compensados, de acordo com o seu contrato social:

Cláusula Segunda. A sociedade explora o ramo de "Fabricação de compensados de madeira".

Em síntese, o processo produtivo da empresa é o seguinte (e-fls. 129/131):

ITEM 6- DESCRIÇÃO RESUMIDA DO PROCESSO PRODUTIVO

A atividade central da empresa, tem como objetivo, a industrialização e venda (exportação) do produto Chapas de Compensados, de espessura variada. Comporta a compra de todos os insumos aplicados no beneficiamento e na fabricação (montagem) das Chapas de Compensado, sendo os principais:

.....

Etapa 1: Do Torno Desfolhador:

As toras adquiridas para a fabricação das laminas "capas", são desfolhadas em lâminas e classificadas por tamanhos variados.

Etapa 2: Da Secagem:

Após separadas e classificadas, as lâminas de madeira são secadas em secador contínuo.

Este processo é utilizado para a secagem de todas as laminas produzidas e também as adquiridas de terceiros em estado verde (molhado).

Etapa 3: Fabricação da Chapa de Compensado — Montagem, prensagem e acabamento:

Este processo é a industrialização das chapas de compensados propriamente dita.

Consiste na montagem das lâminas de madeira, sobrepostas, coladas com cola específica, composta por cola fenólica (Feno LM-500-B), farinha de trigo e água, em medidas previamente testadas e aprovadas pelas exigências internacionais. Após a montagem e cura, o produto é prensado, tornando-se compacto e apto ao esquadrejamento, que consiste em aparar (serrar) as sobras laterais dentro das medidas específicas.

Compreende ainda o acabamento, quando solicitado pelo cliente:

Lixamento das faces das chapas de compensado, em um ou ambos os lados.

Aplicação de óleo Diesel (oleamento), que em a finalidade de evitar aderência.

Pintura das bordas laterais, com tinta especial, de acordo com o pedido.

Os produtos são acomodados (empilhados) sobre calços de madeira, amarrados com as fitas de aço e cantoneiras nas bordas, envoltos com caixa de papelão, quando for solicitado.

Etapa 4: Da Venda e Transporte:

As vendas são efetuadas diretamente ao comprador no exterior ou no mercado interno, o transporte é efetuado por Transportadora, sendo o custo pago pela Decorbras.

Passo a análise dos insumos glosados que foram objeto de contestação no presente recurso voluntário.

Combustíveis e óleos lubrificantes

Os insumos 'combustíveis e óleos lubrificantes' foram glosados pela fiscalização com base na falta de previsão legal para a concessão do crédito.

À luz do entendimento do Colendo STJ, bem como ante a demonstração de que os insumos são necessários durante diversas fases do processo produtivo da Recorrente, a exemplo

das máquinas e equipamentos de cortes e empilhadeiras e, ainda, nos produtos para evitar aderência.

Nesse sentido, revento às glosas decorrentes **dos combustíveis e óleos lubrificantes consumidos nas máquinas e equipamentos necessários ao resultado do produto.**

Despesas com veículos.

A Recorrente neste item argumenta:

29. Quanto às despesas com veículos, a Recorrente possui uma vasta carga de dispêndios em manutenção de sua frota, sendo tais despesas também aceitas na definição de “insumos” na cadeia produtiva da empresa, tendo em vista que os valores gastos são formadores dos preços de seus produtos, indispensáveis em sua produção.

A meu ver, a Recorrente não indica quais despesas foram e são consumidas na manutenção de sua frota, apenas reitera que os custos se enquadram ao conceito de insumos.

Embora perfunctória a tese, considero que os dispêndios estejam relacionados aos seguintes itens glosados: partes e peças de veículos automotores, serviços de manutenção de empilhadeiras e partes e peças de empilhadeiras.

De acordo com o processo produtivo da empresa, identifico que as empilhadeiras são necessárias na fase 3 do processo produtivo da Recorrente, logo a monta correspondente ao **encargo de depreciação ou amortização** pode ser aproveitada e, consequentemente, **revento as glosas para os serviços de manutenção, partes e peças de empilhadeiras** (com vida útil de 10 (dez) anos, segundo IN SRF nº 162/1998).

Não sendo outro o entendimento esposado por este CARF:

Acórdão nº 3201-007.202:

II.6. Crédito. Conservação de bens.

De acordo com a Fiscalização, os dispêndios com conservação de bens não constituem insumos, não são custos aplicados na prestação de serviços e inexistente previsão legal autorizando o seu creditamento.

O Recorrente argumenta que tais gastos são pertinentes a sua atividade, dada a necessidade de se manterem os equipamentos e instalações em condições de operação.

Em relação aos dispêndios com conservação de instalações, o direito a crédito encontra-se previsto no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, mas somente em relação aos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e desde que comprovada a sua escrituração nesses termos e observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem II.3 deste voto.

Quanto aos gastos com manutenção de equipamentos, eles darão direito a crédito se se referirem a bens utilizados na prestação de serviços (transporte de cargas) e desde que não acarretem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, hipótese em que os créditos poderão ser calculados com base nos encargos de

depreciação ou amortização (art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e desde que comprovada a sua escrituração nesses termos e observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem II.3 deste voto.

Quanto às partes e peças de veículos automotores, mantenho as glosas, porque não está claro nos autos se decorre de custo atrelado ao processo produtivo ou na prestação de outros serviços.

Glosas mantidas.

Além dos insumos apreciados acima, foram glosados pela fiscalização e mantidos pela DRJ as despesas com materiais elétricos e bens do ativo imobilizado, que não foram contestados no presente expediente recursal, dessa forma ficou inerte a Recorrente, logo mantêm-se as glosas, a teor do Decreto nº 70.235:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).

Conclusão.

Ao todo o exposto, dou **parcial provimento ao recurso voluntário** para reverter as seguintes glosas efetuadas pela fiscalização: (i) combustíveis e óleos lubrificantes; e, (ii) os serviços de manutenção, partes e peças de empilhadeiras, nos termos do presente voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.