



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720028/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.470 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente ROTA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Súmula CARF nº 11)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO EXECUTÓRIA. PRAZO DE CINCO A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. NÃO OCORRÊNCIA.

O prazo prescricional de cinco anos para o exercício da pretensão executória do crédito de natureza tributária só tem início a partir da constituição definitiva do crédito. Esta, por sua vez, só ocorre após findado o processo administrativo fiscal (PAF) iniciado com a impugnação tempestiva do sujeito passivo. Nesse interregno não corre o prazo decadencial, já que a constituição do crédito se deu com a ciência do sujeito passivo, outrossim, não corre o prazo prescricional para exercício da pretensão executória, pois não há constituição definitiva do crédito até o término do PAF. Ademais, o entendimento comezinho é de que nos casos em que há a suspensão da exigibilidade do crédito ocorre também a suspensão do prazo prescricional; como é sabido, as reclamações e os recursos no âmbito do PAF estão entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade (art. 151, III, CTN).

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA PELO STJ NO RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme fora decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

DISPÊNDIOS INCORRIDOS COM A ELABORAÇÃO DE PROJETOS (FASE DE DESENVOLVIMENTO). APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE INSUMOS. REQUISITOS.

Os dispêndios incorridos na elaboração de projetos (fase de desenvolvimento) são passíveis da geração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), desde que documentado o início da fase desenvolvimento e efetivamente comprovado que esses projetos resultaram em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, PNEUS, VÁLVULAS, VIDRO. VEÍCULOS DA FROTA PRÓPRIA DESTINADOS À ENTREGA DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.

Os gastos com combustíveis, lubrificantes e itens destinados à manutenção de veículos da frota do próprio contribuinte que sejam utilizados para a entrega de produtos acabados são passíveis da geração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 15, II, dessa mesma lei, desde que devidamente comprovado o emprego destes itens em tais veículos.

DESPESAS. DEPRECIAÇÃO. BENS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com encargos de depreciação de bens (veículos) não utilizados no processo de produção dos bens produzidos/fabricados não geram créditos da contribuição passíveis de aproveitamento.

EXTINTORES DE INCÊNDIO. BEBEDOUROS. CRÉDITOS. INSUMOS. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO EMPREGO NOS SETORES FABRIS.

As despesas com extintores de incêndio e bebedouros, em virtude do critério da relevância, classificam-se como insumos quando comprovado que esses itens foram empregados nos setores fabris da pessoa jurídica.

GASTOS COM UNIFORMES. CRÉDITOS. INSUMOS. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA ESSENCIALIDADE.

Os uniformes, em regra, não satisfazem o conceito de insumo, a menos que haja a comprovação de que esses itens são indispensáveis para as atividades de fabricação de produtos ou de prestação de serviços pelo contribuinte, dada alguma particularidade dessas atividades. Do contrário, em se tratando de item

cuja função é a mera padronização da vestimenta dos colaboradores, os critérios da essencialidade ou relevância não se fazem presentes.

Vale dizer que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 preveem apuração de créditos em relação a dispêndios dessa natureza para as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, mas não sob a modalidade de insumo prevista no inciso II do art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem estas contribuições, aplicam-se, *mutatis mutandis*, para a contribuição para o PIS/Pasep as mesmas ementas e conclusões concernentes à COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal e de prescrição da pretensão executória e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Côrrea, que votou por dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas em relação aos dispêndios 1) com equipamentos de informática, computador, pendrive, impressora e materiais de escritório (que a recorrente alega ter empregado na elaboração de projetos), 2) com a manutenção de extintores; 3) com bebedouros e 4) com uniformes.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da impugnação, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG):

Trata-se de **Autos de Infração - AI**¹ relativos aos **períodos de apuração 01/2007 a 12/2007** por meio dos quais se exigem **contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, multa de ofício no percentual de 75%** (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Termo de Verificação de Infração

¹ Fls. 02; 24/39

Por meio do Termo de Verificação de Infração de fls. 40/44 a Autoridade lançadora esclarece que:

- O objeto social praticado pela empresa durante o ano de 2007 era a **fabricação de equipamentos para sinalização e alarme**. Enquadrava-se no regime de tributação com base no **lucro real**.

- A partir da análise realizada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF em Vitória - ES verificou-se que havia **pagamentos efetuados ao contribuinte informados em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF de terceiros e que as receitas brutas informadas nas declarações apresentadas pela Fiscalizada à RFB eram nulas**.

- Por meio da documentação apresentada pelo contribuinte verificou-se que as **notas fiscais de venda de mercadorias e serviços** foram registradas na contabilidade nas **contas SERVIÇOS PRESTADOS e VENDAS DE MERCADORIA**.

- Constatou-se que as **receitas auferidas, embora tivessem sido registradas na contabilidade, não foram declaradas**, ou seja, não constavam nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e nem nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - DACON.

- O total registrado do **ano de 2007** foi indicado na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE como **receita bruta operacional, importando o valor de R\$ 1.745.840,93**.

- Embora o contribuinte **não tenha informado créditos de PIS e Cofins nos DACON**, tais **créditos foram registrados na contabilidade**, mais especificamente nas **contas PIS A RECUPERAR e COFINS A RECUPERAR**.

- Além dos créditos contabilizados **constam recolhimentos de PIS e de Cofins na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, sendo que tanto os créditos quanto os recolhimentos foram considerados e abatidos neste AI**.

Impugnação

Cientificada do lançamento em 3 de março de 2011 (Termo de Ciência à fl. 62) a Autuada apresentou a **impugnação de fls. 64/68** em 1º de abril de 2011, acompanhada dos **documentos de fls. 69/577 deste processo e dos documentos de fls. 3/1146 do processo 13770.720401/2011-71 (complemento da impugnação)**, este apensado àquele.

Na peça impugnatória aduz, em síntese, que é optante pela Cofins e PIS “não cumulativos” e **todas as despesas relativas às suas atividades produtivas deveriam ser consideradas na base de cálculo dos referidos tributos**. O procedimento fiscal considerou apenas os recolhimentos que tiveram sua origem na fonte e recolhimentos por parte da empresa.

Apresenta **o demonstrativo dos créditos não considerados (Anexo 2, às fls. 76/101) e as notas fiscais mensalmente catalogadas (Anexo 3, às fls. 102/577 deste processo e às fls. 3/1146 do processo em apenso)** e pleiteia a análise e a inclusão destes créditos na base de cálculo das contribuições lançadas.

Oferece, ainda, de maneira demonstrativa, as tabelas (fls. 66/68) com os novos valores devidos considerando as notas fiscais pertinentes ao processo produtivo e pugna pelo conhecimento e provimento da impugnação.

Diligência Fiscal

Por intermédio da **Resolução nº 2.002.149, de 28 de junho de 2018 (fls. 582/584)**, o julgamento do processo foi **convertido em diligência para que a Autoridade lançadora verificasse a possibilidade de desconto de créditos relativamente às despesas cujos documentos fiscais se encontram acostados às fls. 69/577 deste processo e às fls. 3/1146 do processo em apenso**, informando, em caso afirmativo, o montante dos créditos de PIS e de Cofins a serem abatidos dos valores lançados, por competência.

No curso da diligência fiscal (Termo de Diligência Fiscal às fls. 618/626) a Autoridade lançadora constatou que notas fiscais listadas no Anexo 2 não poderiam ser incluídas no direito creditório do contribuinte, pelas razões a seguir descritas:

a) Muitas das **notas fiscais discriminadas no Anexo 2 não foram apresentadas, ou seja, não constam do Anexo 3.**

b) Algumas **notas fiscais discriminadas no Anexo 2 não tinham por destinatário a Autuada.**

c) Outras **notas fiscais se referem a produtos adquiridos pelo contribuinte que não dão direito a crédito de PIS e Cofins**, uma vez que não estão abrangidos pela legislação pertinente (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei 10.833, de 2003), inexistindo previsão legal expressa para a apropriação de créditos sobre a aquisição dos seguintes produtos:

c.1) **Equipamentos de informática, computador, pen-drive, impressora, bebedouro, combustíveis e lubrificantes para veículos, pneus, válvula, vidro para veículos, roupeiro, materiais para escritório e manutenção de extintores**: não foram considerados insumos pois não são bens aplicados e consumidos diretamente na atividade do contribuinte e não se enquadram nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

c.2) **Uniformes, equipamentos de proteção individual (EPI), roupas e acessórios para uso profissional, calças e camisas**: não foram considerados insumos pois não são bens aplicados e consumidos diretamente na atividade do contribuinte, bem como porque o contribuinte não atua na prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não se enquadrando nos termos do art. 3º, incisos II e X, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

c.3) **Veículos**: não se enquadram nos termos do art. 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, pois na atividade do contribuinte **não foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

Os produtos foram discriminados por nota fiscal na Tabela de fl. 624, na coluna “Produtos adquiridos”, onde também estão resumidos os valores totais mensais dos produtos que não dão direito ao crédito de PIS e Cofins.

Na Tabela de fl. 625 a Fiscalização discrimina os totais mensais de notas fiscais cujos valores não geram direito ao crédito de PIS e Cofins, seja pela sua não apresentação, seja por conter destinatário diverso do contribuinte, seja por se tratar de produtos adquiridos sem direito ao crédito.

Os totais mensais das notas fiscais glosadas foram excluídos do total mensal das notas fiscais constantes no Anexo 2. **Por meio da Tabela de fl. 626 a Autoridade fiscal apresenta o montante dos créditos de PIS e Cofins, por competência, que entende que devem ser abatidos dos valores lançados nos Autos de Infração.**

O Interessado foi cientificado por via postal em 8 de fevereiro de 2019 e por Termo de Abertura de Documento em 21 de fevereiro de 2019, mas não se manifestou.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acórdão nº **02-93.220**, às fls. 651/664), a **6ª Turma da DRJ/BHE**, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

INSUMOS. DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Despesas com equipamentos de proteção individual qualificam-se como insumos e permitem a apropriação de créditos por empresa que exerce a atividade de fabricação de equipamentos para sinalização e alarme.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Cientificado dessa r. decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 684/705), no qual, preliminarmente, alega a ocorrência da prescrição intercorrente no presente processo administrativo e da prescrição para a exigência do crédito tributário ora discutido; no mérito, defende o direito a crédito sobre todas as despesas que não foram consideradas como passíveis de creditamento pela autoridade lançadora em diligência e pela câmara baixa no aresto vergastado.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3001-002.470 - 3ª Seção/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 15586.720028/2011-61

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

3. Da prescrição

Como questão preliminar, a Recorrente destaca que no período de 30/04/2013 a 08/12/2016 o processo não teve uma movimentação sequer, ficando parado por mais de três anos, o que teria acarretado a prescrição intercorrente nos termos do §1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99. Para corroborar seu argumento cita precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal.

No mais alega também a fluência do prazo prescricional para a execução do crédito tributário. Nesse sentido, salienta que *“desde sua instauração e até a presente data, passaram-se mais de 08 (oito) anos, prazo esse que é, em muito, superior ao de 05 (cinco) anos de que dispõe o Fisco para a propositura da ação de cobrança do crédito tributário (vide art. 174 do Código Tributário Nacional).”* (fls. 692).

Exposto o argumento, com devida vênia, entendo que não assiste razão à Recorrente. Um primeiro ponto a destacar é que a disposição legal suscitada para amparar a tese da prescrição intercorrente não é aplicável à espécie em julgamento, na medida em que não trata dos créditos de natureza tributária. Isso pode ser facilmente extraído da leitura do art. 1º-A da Lei nº 9.873/99, que dispõe expressamente acerca da natureza não tributária do crédito por ele tratado. Além disso, o art. 5º desta lei é claro ao dispor que ela não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

Não bastasse isso, a matéria da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal está pacificada no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 11, *in verbis*:

Súmula CARF nº 11

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Quanto à prescrição executória, com a interposição tempestiva da impugnação sobrevém a suspensão do crédito tributário até que ocorra decisão definitiva na esfera administrativa (art. 151, III, CTN). Nesse interregno não corre o prazo decadencial, já que a constituição do crédito se deu com a ciência do sujeito passivo, outrossim, não corre o prazo prescricional, dada a causa suspensiva que impede a Fazenda Nacional de exigir o crédito em juízo. Usando o termo empregado pelo art. 174 do CTN, nesse ínterim não há ainda a constituição definitiva do crédito.

No caso concreto, tendo em vista a apresentação de impugnação e posteriormente do recurso voluntário, os créditos tributário permanecem com sua exigibilidade suspensa, de modo que encontra-se igualmente suspenso o prazo prescricional.

Posto isso, voto pela rejeição da preliminar de prescrição intercorrente e de prescrição executória.

4. Do mérito

4.1. Do conceito de insumo

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que trata das repercussões do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR no âmbito da Secretaria da Receita Federal, já em sua ementa, apresenta as seguintes considerações acerca do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

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

Nota-se que a decisão do STJ trouxe uma concepção intermediária quanto à abrangência do termo insumo, que fica entre a estabelecida pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (muito mais restritiva) e a prevista na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (bastante abrangente).

Para fins de apuração do IPI, o conceito de insumo está intimamente relacionado àquilo que integra o produto (de acordo com o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”). Já pela legislação do IRPJ, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica aplicado ou consumido na produção ou na prestação de serviços como um todo (art. 290 e seguintes do Decreto nº 3.000/99 e art. 302 e seguintes do DECRETO Nº 9.580/2018).

Pela tese firmada pelo STJ, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, insumo, para fins de apuração das Contribuições para o PIS e COFINS, pela sistemática não cumulativa, é todo item (bem ou serviço) cuja subtração obstará a atividade empresarial ou implicaria em perda sensível da qualidade do produto ou serviço (critérios da essencialidade) ou, ainda, que por imposição legal ou pela particularidade de determinada cadeia produtiva não possa ser dissociado do processo produtivo (critério da relevância).

Em suma, somente podem ser considerados insumos geradores de crédito na apuração não cumulativa do PIS e COFINS, itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades, ou seja, deve estar comprovado que este item integra o processo de produção da pessoa jurídica.

Percebe-se, então, que, conquanto em sua decisão o STJ tenha traçado as balizas para a averiguação se um custo/despesa enquadra-se no conceito de insumo, o que se faz sobretudo a partir da aplicação dos critérios da essencialidade e relevância, tal conceito permanece eminentemente indeterminado.

Significa dizer que a aferição do que é essencial ou relevante para o processo produtivo ou para a prestação de serviços pelas pessoas jurídicas e, portanto, passível de gerar créditos de PIS/COFINS no regime de não cumulatividade dessas contribuições, deve ser feita de maneira casuística considerando as particularidades de cada caso.

Convém salientar também que o conceito de insumo, nos termos do que dispõe o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (e Lei nº 10.833/2003), está relacionado com as atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e não com o produto/serviço resultante dessas atividades ou com a pessoa jurídica que as desempenha.

Assim, não basta que o bem ou serviço seja enquadrado como uma despesa operacional para que esteja satisfeita a classificação como insumo; é necessária a demonstração da essencialidade ou relevância destes itens para a produção de bens ou prestação de serviços, ou seja, eles devem ser utilizados/aplicados nestas atividades.

Nesse diapasão, também não se pode confundir despesas/custos para a fabricação do produto destinados à venda com as despesas/custos para a venda desses produtos. Logo, os bens e serviços enquadráveis como insumo são aqueles aplicados na fabricação do produto ou prestação do serviço, ou seja, são os empregados até a conclusão dessas atividades. Daí, porque, de regra, não são insumos, para fins de apuração de crédito do PIS e da COFINS, os custos posteriores ao término do processo de produção.

Dai a razão para que, atualmente, prepondere o entendimento de que, para fins da definição do que é insumo, não se deve adotar nem o critério restritivo da legislação do IPI e tampouco o critério extensivo do IRPJ, sob pena de não se considerar custos/despesas que, embora não integrem os produtos/serviços, são intrínsecos à atividade de produção/prestação (no caso do primeiro) ou acabar por considerar qualquer custo/despesa como insumo, apenas pelo fato de que se trata de um custo/despesa operacional (no caso do segundo).

4.2. Da comprovação do enquadramento do dispêndio no conceito de insumo

Em se tratando de direito creditório decorrente da aquisição de insumos aplicados no processo produtivo ou na prestação de serviços, duas comprovações são necessárias: 1) a primeira é a comprovação do custo/despesa, por meio da apresentação das notas fiscais correspondentes e da escrita contábil que demonstrem o registro desses dispêndios; 2) a segunda, é a de que esses custos/despesas enquadram-se no conceito de insumo. Nesse caso, incumbe ao contribuinte demonstrar a essencialidade ou relevância de cada um dos bens e serviços para o processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ele desenvolvidos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). Normalmente, essa comprovação ocorre por meio da apresentação de um descritivo detalhado da atividade empresarial e da função de cada insumo nesta atividade.

Feitas essas considerações, passemos à análise dos dispêndios sobre os quais o contribuinte diz ser pertinente a apuração de créditos de PIS e COFINS.

4.3. Equipamentos de informática, computador, pen-drive, impressora e materiais de escritório.

A Recorrente alega que *“toda fabricação, qualquer que seja ela, pressupõe uma fase inicial de elaboração de projetos, projetos esses, diga-se de passagem, sem os quais não há produção”* e que *“para confecção desses projetos, restam imprescindíveis os produtos acima elencados, todos eles básicos, mas sem os quais não são feitos esboços, não são traçados diagramas, não são arquitetados, desenhados e descritos planos, metas e especificações, sem os quais nada se fabrica.”* (fls. 695).

Posta a alegação, há que se observar que, a não ser por esses lacônicos argumentos recursais, não há nos autos nenhuma prova acerca da destinação desses itens para uso que Recorrente diz ter dado a eles. Não são oferecidos esclarecimentos acerca de quais os produtos tiveram projetos elaborados a partir desses equipamentos, de modo que se torna até mesmo impossível para o julgador formar convicção de que estes itens são mesmo empregados exclusivamente

nestas atividades ou são utilizados em tarefas administrativas, como seria a hipótese mais corriqueira.

Nesse sentido, mostram-se deveras pertinentes as considerações contidas no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 a respeito da possibilidade da apuração de créditos na modalidade insumos sobre os dispêndios incorridos na fase de desenvolvimento:

111. Por sua vez, a fase de desenvolvimento é aquela em que a pessoa jurídica efetivamente concentra seus esforços na construção de um ativo intangível cuja conclusão se mostra viável técnica e financeiramente e cuja exploração mediante uso interno ou venda se mostra possível e vantajosa, consoante as rígidas regras contábeis para reconhecimento de um ativo intangível em construção (item 57 da NBC TG 04 (R3), do CFC).

112. Segundo o item 59 da mesma NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade “São exemplos de atividades de desenvolvimento: (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização; (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia; (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados”.

113. Observa-se que **os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.) ou de ativos para venda (produtos ou serviços).**

114. Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em:**

a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);

b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

115. Isso porque nesses casos há um esforço bem-sucedido e os resultados gerados pelo desenvolvimento do ativo intangível (insumo do processo de produção ou de prestação ou o próprio produto ou serviço vendidos) se tornam essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço, já que passam a constituir “elemento estrutural e inseparável do processo” ou sua falta os priva de “qualidade, quantidade e/ou suficiência” (ver a análise geral sobre o conceito firmado na decisão judicial em comento).

116. Diferentemente, **os dispêndios com desenvolvimento de ativos intangíveis que não chegam a ser concluídos (esforço malsucedido) ou que sejam concluídos e explorados em áreas diversas da produção de bens e da prestação de serviços não são considerados insumos que permitem a apuração de créditos das contribuições.**

Conclui-se, então, que a apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos na elaboração de projetos demanda o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento e que seja efetivamente comprovado que esses projetos resultaram em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

No caso autos, não foi demonstrado o cumprimento de tais requisitos.

4.4. Combustíveis, lubrificantes, pneus, válvulas, vidro para veículos

Acerca destes dispêndios, a Recorrente traça as seguintes considerações:

Raciocínio semelhante se aplica aos combustíveis e lubrificantes para veículos, pneus, válvulas, vidro para veículos e os próprios veículos, já que expressamente previstos no já citado **art. 3º, incisos II e VI, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03**, senão vejamos:

[...]

Ademais, na medida em que tais **veículos são utilizados para a entrega dos produtos fabricados e comercializados pelo Recorrente**, em frota própria, portanto, integram eles seu sistema produtivo, conforme reconhecido pela jurisprudência pátria, abaixo especificada: [...]

Portanto, segundo as informações da Recorrente, esses dispêndios foram empregados em veículos utilizados na entrega de seus produtos, com efeito, são despesas incorridas após o encerramento do processo de produção, o que impossibilita a apuração de créditos na modalidade insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03).

Vale mencionar que, ao julgar casos envolvendo dispêndios dessa natureza, as turmas deste Conselho têm adotado o entendimento de que seria possível a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade prevista no inciso IX da Lei nº 10.833/03. A título de exemplo, observemos os seguintes precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

[...]

DESPESAS COM FRETE (AÍ ABRANGIDAS A MANUTENÇÃO E OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA), NA OPERAÇÃO DE VENDA, SUPOSTAS PELO VENDEDOR. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Seja a empresa industrial ou comerciante, há direito ao creditamento, na venda a clientes finais (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), do frete, quando suportado pelo vendedor. Utilizando-se este de frota própria, estão aí abrangidas as despesas com manutenção dos veículos e do combustível utilizado.

[...]

(Acórdão nº **9303-005.902**, de 28 de novembro de 2017, Relator: Rodrigo da Costa Pôssas, 3ª Turma da CSRF)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

[...]

COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da PIS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

(Acórdão nº **3301-011.454**, de 23 de novembro de 2021, Relator: Semíramis de Oliveira Duro, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento)

Ocorre que, no caso em análise, somente na esfera recursal é que o sujeito passivo veio a alegar que tais itens teriam sido empregados em veículos destinados à entrega de produtos acabados e, mesmo assim, o fez valendo-se de argumentos genéricos (vide acima), sem indicação de quais seriam tais veículos e sem qualquer comprovação do alegado.

4.5. Veículos

A julgar pelos argumentos da Recorrente já transcritos no item anterior, correto o entendimento da fiscalização e do colegiado a quo quanto a impossibilidade da apuração de créditos sobre esse dispêndio, já que o veículo é utilizado para o transporte de produtos acabados, ou seja, após concluída a industrialização desses bens, o que implica a impossibilidade de apuração de créditos na modalidade prevista no VI do Art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Nesse sentido, podemos citar o entendimento consubstanciado no acórdão nº 9303-009.456 da 3ª Turma da CSRF:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2005

[...]

DESPESAS. DEPRECIAÇÃO. BENS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com encargos de depreciação de bens (veículos) não utilizados no processo de produção dos bens produzidos/fabricados não geram créditos de contribuição passíveis de aproveitamento.

(Acórdão nº **9303-009.456**, de 18 de setembro de 2019, Relator: Rodrigo da Costa Pôssas, 3ª Turma da CSRF)

No mais, apenas a título de observação, incabível também a apuração de créditos na modalidade insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), já que, para tanto, o bem deveria não só ser destinado à prestação de serviços ou à produção de bens ou produtos destinados à venda como também seria necessário que fosse de pequeno valor ou que sua vida útil fosse inferior a um ano, nos termos do disposto no caput do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, em sua redação vigente à época dos fatos, com a regulamentação dada pelo art.

301 do Decreto nº 3.000/1999, caso contrário não seria possível sua contabilização como despesa e o aproveitamento de créditos na modalidade insumos.

4.6. Bebedouro, manutenção de extintores, roupeiros, uniformes, roupas e acessórios para uso profissional, calças e camisas

Em relação a esses dispêndios, a Recorrente defende a apuração de créditos de PIS e COFINS com base nos seguintes argumentos:

No que tange ao bebedouro, à manutenção de extintores, e aos roupeiros, uniformes, roupas e acessórios para uso profissional, calças e camisas, a lógica a ser aplicada é a mesma utilizada pelos D. Julgadores a quo quando da análise dos equipamentos de proteção individual.

Isso porque, na medida em que **esses itens possuem direta relação com normas de saúde pública e de segurança do trabalho**, se tornam **imperativos por imposição legal** e, conseqüentemente, **embora não sejam indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integram o processo de produção**.

Acerca da inspeção, **manutenção e recarga em extintores de incêndio**, por exemplo, cita-se a NBR nº 12.962/984, da Associação Brasileira de Normas Técnicas, bem como a **Norma Regulamentadora nº 23**, do à época Ministério do Trabalho e Emprego, que, em seu primeiro item, esclarece:

[...]

Já com relação aos bebedouros, válida a menção à NBR nº 13.972/975, também da Associação Brasileira de Normas Técnicas, além da Norma Regulamentadora nº 24, do então Ministério do Trabalho e Emprego, que especifica as **condições sanitárias e de conforto nos locais de trabalho**, senão vejamos:

[...]

No mais, quanto aos roupeiros, uniformes, roupas e acessórios para uso profissional, calças e camisas, faz-se igual referência à Norma Regulamentadora nº 24, suficiente para demonstrar a essencialidade e a relevância de tais elementos para fins de caracterizá-los como insumos.

Conhecidos os argumentos, tratamos deste itens separadamente:

4.6.1. Manutenção de extintores e bebedouros

Entendo que, assim como no caso dos EPIs, os extintores de incêndio e os bebedouros podem ser classificados como insumos, na medida em que, por determinação legal (vide as norma citas pela própria recorrente), as empresas são obrigadas a manter esses equipamentos em seus estabelecimentos. Assim, por satisfação ao critério da relevância, as despesas com extintores e bebedouros destinados aos setores fabris da pessoa jurídica são considerados insumos para fins apuração de créditos.

No caso concreto, no entanto, para além das alegações acima, a Recorrente não traz qualquer prova de que esses itens destinaram-se a sua planta industrial, o que implica a

impossibilidade de reconhecimento de crédito, visto que esses mesmos itens quando destinados a setores administrativos não são considerados insumos para fins apuração de créditos da não cumulatividade.

Diante disso, entendo ser incabível a apuração de créditos em relação a esses itens.

4.6.2. Roupeiros, uniformes, roupas e acessórios para uso profissional, calças e camisas

A menos que haja a comprovação de que esses itens são indispensáveis para as atividades de fabricação de produtos ou de prestação de serviços pelo contribuinte, dada alguma particularidade dessas atividades, julgo que eles não satisfazem o conceito de insumo. Em se tratando de item cuja função é a mera padronização da vestimenta dos colaboradores, os critérios da essencialidade ou relevância não se fazem presentes. Inclusive, os uniformes podem ser utilizados tanto pelo pessoal que atua diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços quanto pelo pessoal das áreas administrativas. No caso dos autos, não há comprovação nem da essencialidade e nem informação sobre os setores em que esses itens vestimentas, acessórios e roupeiros são utilizados.

Vale dizer que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 preveem apuração de créditos em relação a gastos dessa natureza para as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, mas não sob a condição de insumo, já que essa previsão consta em inciso diverso do art. 3º.

Corroborar esse entendimento o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

[...]

DESPESAS COM UNIFORMES/VESTUÁRIO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO

As despesas com uniformes/vestuário geram crédito da não-cumulatividade quando fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, nos termos do inciso X do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a partir de 9/01/2009. É possível o creditamento como insumo, nos termos do inciso II do artigo 3º, desde que haja comprovação da essencialidade ou relevância na atividade produtiva ou de prestação de serviços.

(Acórdão nº 9303-012.723, de 09 de dezembro de 2021, Relator: Rodrigo da Costa Pôssas, 3ª Turma da CSRF)

No mais, as turmas deste Conselho têm consolidado o entendimento de que é possível a apuração de créditos na modalidade insumos sobre os gastos com uniformes quando estes itens forem indispensáveis à manutenção da incolumidade dos produtos fabricados, como é

caso do setor de alimentos, no qual são necessários cuidados adicionais para se evitar contaminações.

Diante disso, entendo ser incabível a apuração de créditos em relação a esses itens.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de prescrição executória e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato