



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15586.720243/2011-62
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.483 – 3ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria PIS - Insumos
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ADM DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, 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, nele se enquadrando as despesas com frete de matérias-primas entre estabelecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 666 a 681) e pelo contribuinte (fls. 852 a 872), contra o Acórdão 3403-002.752, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 557 a 569), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições no regime não-cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Nos casos em que a filial do contribuinte, responsável pelos serviços de armazenagem e de embarque das mercadorias, opera com produtos próprios e também presta serviços da mesma natureza a terceiros, o crédito das contribuições no regime não-cumulativo em relação à prestação de serviços está contemplado nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, devendo o crédito ser apurado por meio de rateio, tomando-se como parâmetro o percentual das mercadorias de terceiros em relação ao volume total das mercadorias movimentadas durante o mês pelo estabelecimento.

INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. "CUSTO DE NAVIOS".

Não comprovada a vinculação dos gastos incorridos com "custos de navios" na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, fica mantida a glosa da fiscalização.

MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e a aquisição de partes e peças só geram direito ao crédito quando esses gastos possam ser enquadrados como custo de produção.

DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. VAGÕES.

Os encargos de depreciação do ativo imobilizado só geram direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo quando vinculados a bens diretamente empregados na produção. Tratando-se de bens empregados no transporte de produtos acabados entre a fábrica e o porto, a depreciação dos vagões não gera direito a crédito.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos jurídicos do direito oposto à administração tributária.

Em seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 690 a 692), a PGFN defende que não há o direito ao creditamento relativo aos gastos com fretes entre estabelecimentos da mesma empresa.

O contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 701 a 708) em razão de supostas omissões no Acórdão recorrido, aos quais foi dado seguimento (fls. 835 a 837), sendo que, no seu julgamento (fls. 838 a 843), foram acolhidos, da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Verificadas omissões na decisão embargada, acolhem-se os embargos de declaração para o fim de suprir os vícios apontados.

INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTO DE NAVIOS. DESPESAS DE EMBARQUE.

Comprovada a vinculação dos gastos incorridos com custos de navios e com as demais despesas na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, afasta-se a glosa que foi fundamentada apenas na não vinculação.

Apresentou Contrarrazões (fls. 813 a 815) e, em seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 951 a 955), aborda a questão de forma bastante genérica, alegando, fundamentalmente, que se deve adotar, para PIS/Cofins, um conceito mais amplo do que o do IPI para definir o conceito de insumos.

Tanto é assim, que, no início (fls. 854), diz que “não pode concordar com a manutenção da glosa dos créditos de PIS relativos à aquisição de insumos necessários à sua atividade produtiva, razão pela qual interpõe o presente Recurso Especial”.

Somente vem a tornar um pouco mais específica a contestação no seguinte trecho (fls. 869):

“Dessa forma, diferentemente do quanto aduzido pela r. decisão recorrida, é evidente que devem ser admitidos os créditos de PIS relativos a bens e serviços pertinentes à produção de bens e à prestação de serviços, que, no presente caso, abrangem: vestuários de pessoal alocado na atividade fabril da empresa, materiais de limpeza, material de laboratório, treinamentos, manutenção e reparos, despesas de segurança, depreciação de vagões de transporte, aquisição de partes e peças de máquinas, dentre outros (a relação completa dos insumos cujo crédito foi glosado pode ser verificada nos próprios autos).”

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 957 a 967).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço dos Recursos Especiais.

No **mérito**:

1) Recurso Especial da PGFN (Frete no transporte de insumos entre estabelecimentos)

No **mérito**, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não seja possível, à vista da legislação posta, se chegar a um grau de determinação “cartesiano” – nas mais recentes decisões do STJ (mais especificamente, no REsp nº 1.221.170/PR), que levaram inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para elas vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, sendo que transcrevo a ementa deste:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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.

Em relação às despesas de transportes de insumos entre estabelecimentos, este próprio Parecer admite – ainda que de forma um tanto “indireta” – o creditamento, conforme se vê no seguinte trecho:

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. ... Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

2) Recurso Especial do Contribuinte (Conceito de insumo)

Para fazer esta análise, como indicado pelo próprio recorrente, tomo por base as duas listas de insumos glosados pela Fiscalização que figuram no Relatório às fls. 335 a 344):

2.1) Bens utilizados como insumos na produção.

- Materiais de Laboratório
- Despesas de Uniformes
- Material de Limpeza
- Suprimentos de Informática
- Imobilizado
- Escritório – Bens de Natureza Permanente
- Materiais de Escritório
- Escritório – Manutenção e Reparos
- Escritório – Outras Despesas
- Postagens Expressas
- Despesas Médicas
- Treinamento Funcionários
- Refeições de Negócios
- Despesas de Entretenimento
- Eventos e Feiras – Combustíveis
- Eventos e Feiras – Veículos
- Despesas Copa e Cozinha
- Alimentação Trabalhador

Desta relação, somente os 5 (cinco) primeiros itens poderiam dar margem a discussão, mas o grau de indeterminação é tal que somente um detalhamento maior, acompanhado da devida instrução probante, é que poderia nos levar a alguma conclusão, e, nas razões de decidir do Acórdão recorrido, está claro que efetivamente não há elementos para tal:

“O exame das referidas planilhas não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Alguns dos itens glosados definitivamente não integram o custo de produção ...

Por outro lado, outros itens poderiam gerar o crédito das contribuições ...

Entretanto, a defesa não trouxe aos autos uma descrição do processo produtivo, que permitisse ao julgador correlacionar os materiais glosados com as formas pelas quais são utilizados no processo produtivo.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição.

Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas no ANEXO I.”

2.2) Bens utilizados como insumos na prestação de serviços (Pela filial em Santos).

Aí a primeira listagem “condensa” as glosas, que depois são “segmentadas” no Relatório Fiscal:

- Frete Planta/Planta
- Frete Transf IDT INTRACO
- Despesas de Limpeza
- Custo de Navios
- Manutenção e Reparos

Não faz sentido falar em “intercompany” na prestação de serviços (se fossem referentes a transporte de matérias-primas, já teriam sido revertidas as glosas ao não dar provimento ao recurso da PGFN).

Quanto às despesas de limpeza, vale o mesmo que foi dito para os bens.

As glosas relativas a Custos de Navios já foram revertidas no Acórdão de Embargos.

Para “Manutenção e Reparos”, vamos agora à segunda listagem:

- Contrato, Despesa, Análise Laboratoriais
- Prestação Serviço Análises Laboratoriais Diversas
- Prestação Serviço Assistência Técnica Calibração e Equipamentos Laboratoriais
- Contrato, Despesa, Combate a Insetos
- Prestação Serviço, Representação junto ANEEL, Compra Energia Elétrica Conforme Contrato
- Prestação, Serviço Água/Esgoto
- Prestação Serviço Aluguel Toalhas
- Prestação Serviço, Auditoria/Consultoria
- Prestação Serviço, Desenho Projetos Técnicos
- Prestação Serviço Planejamento Engenharia
- Prestação Serviço, Documentos Collect/Delivery

Repiso as mesmas considerações feitas quando da análise da listagem dos bens, e, como bem se diz no Acórdão recorrido (fls. 567), “*a própria denominação dos itens glosados permite ao homem médio inferir que eles não são aplicados na prestação de serviços a terceiros*”, além do que, logo na seqüência, se afirma que “*Se a própria recorrente reconheceu que não se tratam de gastos aplicados diretamente na prestação de serviços a terceiros, então não há direito ao crédito*”.

Por fim, no que se refere à depreciação do vagões utilizados no transporte da fábrica para o porto, esta discussão foge totalmente à relativa ao conceito de insumo, e, ainda, a depreciação de itens do ativo permanente, prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 – como também colocado com propriedade no Acórdão recorrido – só é relativa a “*máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços de insumos entre estabelecimentos*”.

Processo nº 15586.720243/2011-62
Acórdão n.º **9303-008.483**

CSRF-T3
Fl. 976

À vista do exposto, voto por negar provimento aos Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas