



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720359/2014-44
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.372 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Assim, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos.

Por outro lado, não se enquadram no conceito de insumos os valores despendidos com prestação de serviços que não estejam vinculados ao processo produtivo da empresa, não se mostrando essenciais ou imprescindíveis ao mesmo.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do

Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

Participaram do presente 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 25.778 a 25.795) e pela Contribuinte ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A (e-fls. 25.823 a 25.830), com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3401-003.792**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 23 de maio de 2017, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

COFINS. INSUFICIÊNCIAS DE RECOLHIMENTOS.

Constitui-se de ofício as contribuições sociais devidas a partir do cotejamento dos valores apurados nos DACON com os valores pagos/parcelados e/ou confessados em DCTF.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTES.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; desde que comprovadamente aplicados ao processo produtivo.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não compreendido o ICMS-ST.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/2009 a 31/12/2010

PIS/PASEP. INSUFICIÊNCIAS DE RECOLHIMENTOS.

Constitui-se de ofício as contribuições sociais devidas a partir do cotejamento dos valores apurados nos DACON com os valores pagos/parcelados e/ou confessados em DCTF.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTES.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; desde que comprovadamente aplicados ao processo produtivo.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não compreendido o ICMS-ST.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, (a1) rejeitou-se a preliminar referente a nulidade da autuação por falta do dever de investigação, (a2) negou-se provimento ao recurso voluntário no que se refere à multa de ofício aplicada; e (a3) reconheceu-se, de ofício, o direito à revisão dos lançamentos do auto de infração relativo à Contribuição para o PIS/PASEP, nas competências 10/2009 e 11/2009, nos valores de R\$299.183,93 e R\$318.715,41, cancelando os valores constituídos de ofício, confirmados coincidentes com os valores em cobrança (no processo no 10725.400.088/201296), espontaneamente incluídos em pedido de parcelamento; (b) por maioria de votos, (b1) rejeitou-se a preliminar relativa a

cerceamento do direito de defesa, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que defendia a nulidade da decisão de piso, e revelou a intenção de apresentar declaração de voto; e (b2) deu-se provimento para reverter as glosas referentes a aluguel de veículos, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), Larissa Nunes Girard e Rosaldo Trevisan, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira; e (c) por voto de qualidade, (c1) negou-se provimento no que se refere às insuficiências de recolhimentos, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi; e (c2) negou-se provimento no que se refere a ICMS-Substituição Tributária, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi, tendo o Conselheiro Tiago Guerra Machado indicado a intenção de apresentar declaração de voto. A Conselheira Larissa Nunes Girard atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, que declarou suspeição.

Não resignada com a decisão, a Fazenda Nacional insurge-se quanto (a) ao conceito de insumos para fins de tomada de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas; e (b) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre as despesas com transporte de funcionários. Traz como paradigmas os acórdãos nº (a) 203-12.448 e (b) 3801-002.037.

No despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 25.798 a 25.803), de 04 de agosto de 2017, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por ter entendido o Presidente da 4ª Câmara como comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, a Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação ao entendimento adotado pelo acórdão recorrido com relação ao princípio da verdade material com aplicação do art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3402-004.117 e 3302-002.279.

Conforme despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 25.847 a 25.851), de 28 de março de 2018, foi negado seguimento ao recurso especial da Contribuinte, por ter entendido o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção como não comprovada a divergência jurisprudencial.

Interposto Agravo pelo Contribuinte (e-fls. 25.856 a 25.860), o mesmo foi rejeitado por suposta intempestividade (e-fls. 25.867 a 25.869). Após diligência em que foi atestada a tempestividade da insurgência do Sujeito Passivo (e-fls. 25.874 a 25.878; e 25.886 a 25.888), o agravo foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial da empresa relativamente à matéria “nulidade da autuação” (e-fls. 25.899 a 25.911).

Ambos os recursos foram devidamente contra-arrazoados.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso especial de divergência interposto pela CONTRIBUINTE é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009).

No recurso especial, o Contribuinte suscita divergência jurisprudencial com relação à nulidade da autuação por violação ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72. Colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3402-004.117 e 3302-002.279.

Em sede de contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional alega a impossibilidade de prosseguimento do recurso especial, postulando que prevaleçam as conclusões do despacho que inadmitiu o apelo em razão da ausência de comprovação de divergência jurisprudencial, pois não se verifica interpretação diferente da legislação tributária no acórdão recorrido e aqueles indicados como paradigmas, mas sim apenas o inconformismo da parte. Pede, ainda, que sejam considerados os argumentos do despacho que, embora tenha admitido o agravo da Contribuinte, consignou ter havido o não acolhimento do argumento da nulidade por duas razões distintas, tendo sido enfrentado pelo Sujeito Passivo apenas uma delas.

Entende-se assistir razão à Fazenda Nacional, pela impossibilidade de prosseguimento do recurso especial da Contribuinte. Consoante se verifica do acórdão recorrido, a alegação de nulidade do auto de infração foi afastada com base em dois argumentos, cada um deles autônomos entre si e suficientes para manutenção da decisão recorrida, *in verbis*:

[...]

Há, pois, aí o reconhecimento de duas alegações de nulidade. E assim foi proferido o voto:

(...)

Preliminar

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar as preliminares suscitadas pela Recorrente.

Da nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa prevalência do princípio da verdade material

A Recorrente argúi a nulidade por cerceamento do direito de defesa e prevalência do princípio da verdade material, diante da negativa de apreciação, na primeira instância de julgamento, da documentação trazida aos autos junto com a impugnação, sob fundamentos de impossibilidade de reconhecimentos de créditos não declarados em DACON ou não contabilizados.

Afirma omissão do colegiado no tocante a análise de amplo repertório de documentos, os quais comprovariam ocorrências de outras despesas passíveis de creditamento além das consideradas pela fiscalização, apontando trechos da decisão recorrida no sentido da impossibilidade, em sede de contencioso administrativo, da inclusão e reconhecimento de créditos não declarados em DACON ou não contabilizados.

Nesse ponto, entendo, andou bem a decisão recorrida em não admitir, em sede de contencioso administrativo, a inclusão de créditos não declarados em DACON ou não contabilizados.

Acontece que, desde o início do procedimento fiscal, com a lavratura, em 21/06/2013, e ciência, em 27/06/2013, do TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL (fls.4/5), valores declarados extemporaneamente e após o início da ação fiscal, já encontravam-se com a espontaneidade excluída, nos termos do §1º, do art. 7º, do PAF, e parágrafo único, do art. 138, do CTN, estando, em regra, desde então, limitada a inclusão e reconhecimento de créditos, não declarados em DACON ou não contabilizados, à ocorrência de erros materiais na transcrição da contabilidade para as declarações, prevalecendo a apuração espontânea nos DACON e os valores apurados e constituídos de ofício por meio do auto de infração.

Assim, não assiste razão à Recorrente, em sede de impugnação, querer ver analisado pelo órgão julgador, documentos que, na verdade, promoveriam uma nova apuração dos créditos, além da que promoveu espontaneamente nos seus DACON, com as correções de ofício promovidas pelo auto de infração.

Não existiu omissão do colegiado na análise de documentos que comprovariam a ocorrência de outras despesas passíveis de creditamento além das consideradas pela fiscalização, pois, essa questão nem mesmo faz parte do contraditório que se estabeleceu, a partir da controvérsia instaurada por meio do auto de infração, que promoveu correções de ofício aos valores espontaneamente declarados nos DACON. Ou seja, a lide trazida à julgamento, diz respeito à resistência da fiscalização em aceitar a pretensão do contribuinte de ter validada sua apuração nos DACON espontâneos, não à uma nova pretensão, quase uma reconvenção (pois, poderia gerar, inclusive, saldo credor ressarcível), de promover uma nova apuração dos créditos, por meio de análise documental pelo órgão julgador.

Não há que se falar em privilégio da forma em detrimento da verdade material, exigir a contabilização dos créditos oriundos das despesas atestadas pela documentação apresentada, mesmo porque, seria o meio de prova adequado a comprovar a ocorrência de erros materiais na transcrição da contabilidade para as declarações, visto não cogitar-se uma nova reapuração dos créditos, não sendo prova direta suficiente o simples registro da despesa, dentro do livre convencimento motivado do julgador (art. 29, do PAF), prevalecendo a apuração espontânea nos DACON e os valores apurados e constituídos de ofício no auto de infração.

Em equilíbrio com o princípio pas de nullité sans grief não há nulidade sem prejuízo, a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige a comprovação do efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Nesse sentido, não restou caracterizado nenhum cerceamento de defesa, pelo fato da decisão recorrida não ter analisado documentos que comprovariam a ocorrência de

outras despesas passíveis de creditamento além das consideradas pela fiscalização, uma vez que isso não atingiu o exercício do seu direito de defesa, em relação aos fatos que lhe foram imputados pela acusação fiscal, sobre os quais demonstra pleno conhecimento e apresenta defesa robusta, arguindo essa e outra nulidade nas questões preliminares, além de questionar detalhadamente o mérito, cujas respectivas provas documentais, serão analisadas junto com o próprio mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Da nulidade da autuação, por falta do dever de investigação

Inova a Recorrente, arguindo nulidade em relação ao auto de infração, por falta do dever de investigação, matéria preclusa, pois, sem prequestionamento prévio explícito, no sentido da questão trazida com o recurso voluntário ter sido debatida e sobre ela o colegiado recorrido ter emitido expresso juízo.

Além disso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A leitura do artigo supracitado leva ao entendimento de que, no caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, só há nulidade se for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), falando-se em defesa cerceada somente quanto aos despachos e decisões (art. 59, II), não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis (art. 60).

Como ato administrativo, o auto de infração deve respeitar os requisitos mínimos de formação válida do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Estando o auto de infração revestido de suas formalidades essenciais, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade. Ou seja, a decisão recorrida identificou duas alegações de nulidade, que enfrentou separadamente. A primeira, dirigida à decisão de primeiro grau, apontaria - segundo o relator - desrespeito ao princípio da verdade material. Entendeu ele que isso não se daria. A segunda, voltada contra o próprio auto de infração, e que não aponta violação ao princípio da verdade material, foi rejeitada com dois fundamentos autônomos: a preclusão, já que não

constara da impugnação e, por isso, não fora enfrentada pela DRJ; e a segunda, por estar o auto devidamente formalizado, no entender do relator. O recurso especial, por seu turno, dissera: (...)

III – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

6. De acordo com o art. 67 do RICARF, cabe recurso especial contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

7. No caso em apreço o acórdão recorrido endossou a falta da autoridade lançadora para com o dever de investigação, redundando no amparo de lançamento viciado, porquanto seletivo com relação aos fatos descritos.

8. A nulidade do acórdão consiste exatamente na violação dos incisos do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, mas precisamente no seu inciso III, falha que foi apontada em sede preliminar. O fulcro da preliminar consiste exatamente no fato de a fiscalização ter apreciado apenas parcialmente tudo quanto o contribuinte juntou aos autos a título de comprovação dos créditos a que faz jus no cômputo da base de cálculo do PIS e da COFINS

9. Da leitura do acórdão constata-se que o mesmo conferiu, ante os fatos colocados, a seguinte interpretação:

"Estando o auto de infração revestido de suas formalidades essenciais, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade". (folha 7 do acórdão)

10. Resta demonstrada portanto o preenchimento do requisito do prequestionamento da matéria, bem como da divergência jurisprudencial aptos a ensejar o manejo do presente recurso – haja vista que a autuação deveria ter-se apegado ao Princípio da Verdade Material, bem como deveria ter rendido estrita obediência ao inciso III, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72

11. Inclusive, nesse sentido, analisando caso concreto similar, já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (PARADIGMA 01), in verbis:

(...)

12. O acórdão paradigma acima foi claro em decidir que a contabilidade do contribuinte serve ao propósito tanto de instruir os lançamentos geradores de débitos de PIS e COFINS, quanto para a apuração de seus créditos, conferindo interpretação divergente do acórdão recorrido quanto à aplicação de do art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72.

13. Também, no mesmo sentido do acórdão acima transcrito, o seguinte julgado foi claro, em caso análogo ao presente, em anular a autuação por não ter privilegiado a matéria em detrimento da forma (PARADIGMA 02), in verbis:

(...)

14. Resta demonstrada, portanto, a existência de acórdãos que deram interpretação divergente daquela dada pelo acórdão recorrido, habilitando a interposição do presente recurso especial.

IV. DA INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DADA À LEI TRIBUTÁRIA

15. O apontamento que fazemos quanto à falta da fiscalização para com o dever de investigação, que se consumou no fato de ter a fiscalização apreciado apenas parcialmente todo quanto se juntou nos autos a título de comprovação dos créditos a que o contribuinte faz jus no cômputo da base de cálculo do PIS e da COFINS. Os dispositivos interpretados foram o caput e os incisos do art. 10, do Decreto 70.235/72.

Dessa leitura só se pode concluir que o recurso especial apenas pretendeu ver rediscutida a nulidade da autuação, para a qual não se alegara, no recurso

voluntário, violação ao princípio da verdade material. Veja-se que aí se pretende "adaptá-lo" ao conteúdo dos paradigmas ao "embasá-lo" no art. 10, III do PAF.

A decisão recorrida a rejeitara com dois fundamentos autônomos, mas o recurso especial apenas enfrenta um deles, o que seria suficiente para inviabilizar o seu seguimento.

No entanto, o despacho não faz qualquer referência a essa circunstância, de modo que não pode ela ser trazida agora como fundamento novo para rejeição do agravo.

[...]

Diante do exposto, não se conhece do recurso especial da Contribuinte.

2 Mérito

No mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, portanto, o litígio centra-se em torno de dois temas: (a) conceito de insumos; e (b) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre as despesas com transporte de funcionários.

2.1 CONCEITO DE INSUMOS

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério

relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º,

II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“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 SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o "teste de subtração" que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

2.2 POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS DECORRENTES DAS DESPESAS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

A Fazenda Nacional, por meio de recurso especial, confronta o acórdão do recurso voluntário no que tange à possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos pela Contribuinte decorrentes de os créditos vinculados ao transporte de funcionários.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se não assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte.

Conforme afirmado no acórdão recorrido, o crédito de insumos de PIS não-cumulativo, previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, não exige contato direto com o produto sob fabricação, estando, portanto, autorizado o desconto de créditos nas despesas com peças de reposição, não inseridas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas inseridas no processo produtivo. O voto vencedor, ao analisar o processo produtivo da Contribuinte, é claro nesse sentido:

[...]

Como se verifica no item 6.5 do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), às fls. 2934, a Fiscalização não aceitou o direito de desconto de créditos das contribuições nesse item, expondo o seguinte motivo: "Através da análise das planilhas de aluguéis pagos às pessoas jurídicas, procedemos à glosa de parte destas notas fiscais, devido ao fato de estarem fora do conceito de "aluguéis de máquinas e equipamentos" (basicamente a título de locação de veículos automóveis)".

Em sua defesa, o Recorrente argumenta que as despesas incorridas por ele e que pretende ver reconhecido o direito de desconto de crédito se referem a: (i) transporte de colaboradores da Recorrente até a fábrica da Companhia Siderúrgica de Tubarão; e (ii) transporte de escória obtida no granulador instalado na referida siderúrgica, de tal local até a fábrica cimenteira da Recorrente, argumentando que a escória é matéria-prima para a produção de cimento.

O i. Relator, contudo, rejeitou o pedido da Recorrente por entender "inadmissível a reversão dos créditos glosados, visto que tais serviços não são aplicados no seu próprio processo de produção (CNAE 2320600 FABRICAÇÃO DE CIMENTO), tratando-se de serviços de transporte para estabelecimentos de outra empresa, fora da extensão territorial do seu processo produtivo" e, além disso, por carência probatória.

De início, como a discussão no processo acabou se voltando ao enquadramento das referidas despesas no artigo 3º, inciso II, e não no artigo 3º, inciso III, no artigo 3º, inciso IV, das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), importante fixar o conceito de insumo para fins de direito de desconto de crédito de PIS/COFINS. Na esteira do entendimento que prevalece nesse Tribunal, o conceito de insumo para o PIS/COFINS deve seguir um regime jurídico próprio, traçado a partir da interpretação de suas leis de regência, afastando-se, assim, conceitos relacionados à legislação do IPI ou do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Nesse contexto, pode-se entender que há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.

No caso concreto, verifica-se pela análise do Estatuto Social da Recorrente, que a sociedade tem como objeto social, dentre outras atividades, "a) pesquisar e lavrar jazidas minerais em todo o território nacional, para a produção e venda de cimento, cal e produtos derivados ou correlatos; b) adquirir, instalar e explorar

estabelecimentos industriais destinados à fabricação de cimento, cal, mosaico e outros produtos industriais correlatos".

A Recorrente explica que, dentre os insumos considerados como matéria-prima para a produção do cimento, há a escória, que é obtida a partir da fundição de metais, não havendo disputa entre Recorrente e Fiscalização quanto ao fato de a escória ser ou não insumo para a fabricação de cimento, conforme informação que consta no TVF às fls. 2.017 dos autos.

Narra ainda a Recorrente que não produz metais e por esse motivo firmou uma parceria com a empresa Acelormittal, que opera a Companhia Siderúrgica de Tubarão, celebrando um contrato de comodato de uma espaço para a instalação de uma granuladora de escória, sendo necessário para a obtenção de escória o transporte de funcionários e ,após, o transporte da própria escória da siderúrgica até a fábrica da cimenteira.

O Contrato de Comodato acostado pela Recorrente confirma a afirmação da Recorrente. Pela sua análise é possível verificar que a Recorrente ajustou duas relações jurídicas com a siderúrgica, um contrato de compra e venda de escória e um contrato de comodato de uma área no sítio da siderúrgica destinado a instalação de dois granuladores, para escoamento da escória líquida proveniente do Alto Forno III da siderúrgica. Além disso, é possível verificar que a Recorrente é a responsável por toda a operação dos granuladores, daí a necessidade e essencialidade do transporte de funcionários e do transporte da própria escória, ao final do procedimento.

Diante disso, entendo que o processo produtivo da Recorrente, de fabricação do cimento, deve incluir as atividades de operação de granuladores para obtenção de escória realizadas pela Recorrente, por meio de seus funcionários, na área cedida pela siderúrgica fornecedora de tal insumo. Assim, não vejo as despesas incorridas pela Recorrente com transporte de funcionários para essas atividades como um transporte para outra empresa nem como realizados fora da extensão territorial do processo produtivo. Na realidade, trata-se de transporte de funcionários para laborarem no próprio processo produtivo da Recorrente, que não se concentra todo em uma mesmo local, ficando parte do processo produtivo em local diverso, em razão da própria forma de obtenção da escória, que não pode se localizar na própria fábrica de cimento, no local de moagem de cimento e escória, mas deve ser contíguo ao alto forno siderúrgico.

Ademais, na hipótese de o fabricante de cimento adquirir escória produzida por terceiros, é certo que esses terceiros incluirão no preço do bem todos os custos dos serviços necessários à sua obtenção. E, nessa aquisição de insumo, há direito de desconto de crédito, nos termos do artigo 3º, inciso II. Da mesma forma, quando a produtora de cimento compra a escória da siderúrgica, porém, decide ela mesma realizar a produção e operação para obtenção da escória, penso que devem ser admitidos os créditos correspondentes aos serviços de transporte de funcionários para o parque fabril e de transporte de insumo entre locais de produção.

[...]

Portanto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com transporte de funcionários.

3 Dispositivo

Diante do exposto, não se conhece do recurso especial do Contribuinte e nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello