



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16095.720244/2013-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.094 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS
Recorrente CERÂMICA GYOTOKU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010, 01/09/2010 a 31/12/2010

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS.
INSUMOS.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo “insumo” deve estar vinculado ao de "essencialidade" do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial ao processo produtivo do contribuinte, conforme remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.
Na sistemática não-cumulativa, apenas podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, essenciais à atividades da empresa.

DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, geram direito ao crédito, desde que se vinculem ao processo produtivo do contribuinte, sendo deste o ônus da prova de tal nex.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.
POSSIBILIDADE.

Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por se comprovar que não se tratam de meros serviços periféricos ou posteriores ao processo produtivo, mas o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza– Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Morais Pereira, Tatiana Josefovicz Belisario .

Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração para a exigência Cofins e consectários legais, relativo à aquisição de insumos.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, ciência em 20.12.2013 (fls. 6746 e 6753), constituindo crédito tributário de: i) COFINS (fls. 6753 a 6759) no valor total de R\$7.245.101,00, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 12.2013, referente aos períodos de apuração de 01.2010 06.2010, e 09.2010 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 6754, 6755 e 6759; ii) PIS (fls. 6746 a 6752) no valor total de R\$1.688.156,22, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 12.2013, referente aos períodos de 01.2010 06.2010, e 09.2010 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 6747, 6748 e 6752.

5. No Termo de Verificação e Constatação de fls. 6680 a 6688 a autoridade fiscal autuante informa que:

i) A ação fiscal foi iniciada em 02/01/2013, com a ciência do de Termo de Início do Procedimento Fiscal; ii) Após batimentos realizados entre os valores de bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS declarados nas DACONs com as NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, e tendo sido apuradas diferenças, foi o contribuinte intimado a apresentar justificativas e demonstrativo analítico das diferenças encontradas, relativos ao período de 01/2010 a 12/2010.

O contribuinte, alegando dificuldades de acesso ao banco de dados, requereu um prazo complementar e apresentou justificativas para uma pequena parte das diferenças apuradas. O contribuinte não comprovou a maior parte das diferenças lançadas na DACON Ficha 06A (PIS) e Ficha 16A (COFINS), a título de "Bens para Revenda" e "Bens Utilizados como Insumos", no valor total de R\$ 26.689.518,54, conforme demonstrativo Anexo I (fl. 6689);

iii) Em relação aos "Serviços Utilizados como Insumos", foi constatado que diversos itens de despesas e prestação de serviços, contabilizadas nas contas relacionadas no demonstrativo de fls. 6681/6682, compuseram a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS, tendo sido lançado na DACON, nas linhas 03 da ficha 06A (PIS) e Linha 03 da ficha 16A (COFINS), como "Serviços Utilizados como Insumos".

Foi constatado ainda, que grande parte destas despesas, não geram direito a creditamento de PIS e COFINS, por não se referirem a "serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos" e por falta de previsão legal, conforme legislação aplicável a estes tributos;

iv) Os valores de despesas e prestação de serviços que não dão direito a crédito de PIS e COFINS totalizaram R\$ 15.561.901,25, conforme documentos acostados ao processo (por amostragem) e demonstrativos Anexos II e III (fls. 6690 a 6743);

v) Também foi constatado que em fiscalização anterior, relativo a verificações obrigatórias, decorrente de MPF 08.1.11.002010,00423, já havia sido constituído créditos de PIS e COFINS, através do processo de Auto de Infração de nº 16095.720221/201197, relativo aos períodos de apuração 02/2010, 04/2010 e 05/2010;

vi) Os valores de Saldos a Pagar de PIS e COFINS Não Cumulativos foram recalculados levando-se em consideração os valores das bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS declaradas, deduzidas de valores de glosa de créditos descontados indevidamente, e também dos valores que já foram objeto de autuação anterior, conforme demonstrativos Anexos IV e V (fls. 6744/6745). Os valores de Saldos a Pagar de PIS e COFINS Não-cumulativo apuradas, cujos valores não foram declarados em DCTFs, foram objeto de autuação, nos termos da legislação vigente;

vii) Conforme legislação do PIS e COFINS só geram créditos os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, entendendo-se como "serviços utilizados como insumos" os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados na produção ou fabricação dos produtos.

Desta forma, verifiquei que diversos valores de despesas lançadas a título de Vale-Transporte, Despesas a Apropriar,

Vale Refeições; Desp Antecip Gyotoku Estiva, Reforma do Telhado Estiva, Consumo Papel Sulfite a Ratear, Produtos Acabados Estiva, Reforma do Telhado Fábrica 1, Transações Suzano/Estiva, Mogidonto Soc Civil Ltda, Telecom de S Paulo S/A, Empr Bras de Telecomun S/A, BCP S/A, Prest Serviços Pessoa Jurídica, Samed Serviços Assist. Médica/ Bradesco Saúde S/A, VIVO S/A, 13º Salário, Comissões S/Vendas, Cursos e Treinamentos, Serviços Terceirizados PJ, Serviços Temporários, Assist Médica e Social, Creches e Pré Escolas, Aluguéis De Maqs E Equip, Aluguéis De Maqs E Equip, Assessoria Administrativa Pj, Assessoria Jurídica PJ, Combustíveis e Lubrificantes, Comissões de Agentes, Conduções, Cópias Xerográficas, Despesas com Refeições, Despesas com Veículos, Gastos com a Não Qualidade, Material de Escritório, Despesas de Merchandising, Publicações Periódicas, Serviços Eventuais PF, Serviços Eventuais PJ, Telefone, Unif e Equip de Segurança, Viagens e Estadias, Internet, Despesas Eventuais, Conservação e Limpeza, Manutenção e Conservação, Serviços de Terc Manutenção, Anúncios, Feiras e Exposições, Propaganda e Publicidade e Juros Passivos, relacionadas no demonstrativo Anexo I (fl. 6689), não geram direito a creditamento de PIS e COFINS por falta de previsão legal;

viii) Sobre as despesas acima mencionadas, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da' atividade da empresa, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios ;

ix) De acordo com o art. 3º, Inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e arts. 3º, inciso II e art. 15, inciso II da Lei nº 10.833/2003, e IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, as aquisições de diversos itens de despesas e prestação de serviços, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos, ou não serem incorporadas ao produto, e conseqüentemente, não se enquadrarem no conceito de insumos, não podem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS;

x) Os valores devidos de PIS e COFINS Não Cumulativos, foram recalculados, conforme Demonstrativos de Apuração de PIS e COFINS, Anexos IV e V (fls. 6744/6745), e resumida às fls. 6687/6688.

6. Inconformada com os lançamentos, a interessada interpôs em 20.01.2014 a impugnação de fls. 6766 a 6788, onde alega, em síntese, o que se segue:

6.1 Conforme se verifica do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização apurou, durante o ano calendário de 2010, diferença entre a base das despesas declaradas em DACON e as despesas apuradas mediante o levantamento das notas fiscais.

Especificamente para os meses de janeiro e fevereiro de 2010, foram apuradas as seguintes diferenças: Janeiro de 2010: (i) Valor conforme a DACON: R\$ 11.727.948,65,

(ii) Valor conforme as Notas Fiscais: R\$ 10.181.553,80, (iii) Diferença: R\$ 1.546.394,85; Fevereiro de 2010:

(i) Valor conforme a DACON: R\$ 11.047.767,77,

(ii) Valor conforme as Notas Fiscais: R\$ 9.189.213,92,

(iii) Diferença: R\$ 1.858.553,85;

6.3 Todavia, nos referidos meses, a fiscalização desconsiderou despesas de aquisição de insumos que foram devidamente escrituradas e que estão comprovadas pelas 1ª vias das notas fiscais;

6.4 Relativamente ao período de janeiro de 2013, a fiscalização não considerou as seguintes despesas:

(i) R\$ 494.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito “in natura”) para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5751;

(ii) R\$ 598.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito “in natura”) para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5750;

(iii) R\$ 468.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito “in natura”) para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5749;

6.5 Já no mês de fevereiro de 2010, a fiscalização desconsiderou as seguintes despesas:

(i) R\$ 78.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito “in natura”) para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5872; (ii) R\$ 182.000,00 relativos à aquisição de insumo (filito “in natura”) para entrega futura, objeto da nota fiscal nº 5873; 6.6 As notas fiscais acima relacionadas foram devidamente escrituradas no Livro de Registro de Entradas da Impugnante e, conseqüentemente, deveriam ser consideradas no levantamento das despesas que geraram os créditos de contribuição ao PIS e de COFINS que foram apropriados pela Impugnante;

6.7 De acordo com o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, a fiscalização elaborou planilha descontando, dos créditos de contribuição ao PIS e de COFINS apurados, os valores dos créditos objeto de lançamento em fiscalização anterior;

6.8 Especificamente quanto ao PIS do mês de fevereiro de 2010 a fiscalização expressamente reconheceu que, do valor de contribuição ao PIS por ela apurado (R\$ 91.141,45), ela não poderia constituir parte desse montante (R\$ 15.338,10) que foi objeto de auto de infração anterior (processo administrativo fiscal nº 16095.720221/201197).

Contudo, o auto de infração foi efetuado considerando o montante integral do valor apurado pela fiscalização, isto é, sem efetuar o desconto do valor do crédito que fora objeto de lançamento anterior.

É o que se pode verificar, por exemplo, do demonstrativo de apuração que compõe o auto de infração;

6.9 Havendo claro lançamento em duplicidade de um mesmo tributo, as autoridades julgadoras, por ocasião do julgamento da presente impugnação, deverão determinar a exclusão, da contribuição ao PIS apurada para o período de fevereiro de 2010, do valor de R\$15.338,10, além dos encargos sobre referido montante (juros de mora e multa de ofício);

6.10 Os créditos tomados pela Impugnante possuem a natureza de insumo. De acordo com a fiscalização, houve a glosa de créditos de contribuição ao PIS e de COFINS na proporção referida acima porque, pelo histórico dos lançamentos contábeis, elas não estariam relacionadas à atividade desenvolvida pela Impugna, cujo faturamento ensejou a incidência das apontadas contribuições.

Deve-se destacar, contudo, que o conceito de insumo, para fins de creditamento da contribuição ao PIS/COFINS, tem sido estendido pelas autoridades julgadoras administrativas e judiciais, de tal modo que as despesas que foram desconsideradas pela fiscalização geram, sim, direito a crédito das apontadas contribuições;

6.11 Aquele velho conceito de insumo, considerado meramente como o produto aplicado no processo de industrialização, setor da economia preponderante nas décadas de 70 e 80, não pode mais subsistir diante da atual sociedade informacional. Na verdade, insumo é tudo aquilo que é essencial à empresa.

Recentemente, o CARF manifestou o entendimento de que insumo, para fins de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, deve compreender não só aquilo que é empregado diretamente na atividade operacional da pessoa jurídica, mas também todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, equiparando o conceito de insumo ao de despesa dedutível para fins de apuração do imposto de renda pessoa jurídica.

Portanto, todos os custos e/ou despesas que sejam necessários, usuais e normais à manutenção da atividade econômica dão direito ao creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS;

6.12 Os créditos que foram indevidamente glosados pela fiscalização referem-se a despesas relacionadas direta ou indiretamente à atividade operacional da Impugnante. Caso as autoridades julgadoras entendam necessário, o julgamento da presente impugnação poderá ser convertido em diligência, a fim de demonstrar, mediante apresentação das notas fiscais, que os lançamentos que foram expurgados pela fiscalização se referem a custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e, como tais, geradores dos créditos de contribuição ao PIS e de COFINS que foram indevidamente glosados, gerando o lançamento ora impugnado; 6.13 As despesas, que foram indevidamente desconsideradas pela fiscalização, geraram o legítimo direito a desconto, pela Impugnante, dos créditos de contribuição ao PIS e da COFINS, sendo, destarte, absolutamente improcedentes as glosas efetuadas pela fiscalização. A autuação, se julgada procedente, violará de forma manifesta a não cumulatividade;

6.14 *Especificamente em relação a algumas das despesas que não foram consideradas pela fiscalização, elas estão relacionadas ao processo produtivo e, conseqüentemente, gerariam o direito ao crédito das contribuições mesmo na equivocada interpretação da Receita Federal do Brasil acerca do conceito de insumo.*

Com efeito, a fiscalização desconsiderou despesas relacionadas a bens e serviços aplicados no processo produtivo, quais sejam:

(i) alugueis de máquinas e equipamentos que são essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo, tais como empilhadeiras utilizadas para transportar o insumo para industrialização;

(ii) serviços de terceirização/manutenção, seja os de terceirização da mão de obra utilizada no processo industrial, seja de manutenção das máquinas e equipamentos diretamente empregados no processo produtivo;

(iii) serviços de conservação e limpeza da linha de produção, valendo aqui destacar que as despesas tomadas como créditos das referidas atividades são aquelas com os operadores que estão envolvidos exclusivamente no processo de produção e qualidade, de forma a garantir o produto final dentro das especificações determinadas.

A Impugnante logrou obter, junto ao departamento técnico responsável declaração em que é justificada a necessidade de contratação do serviço de limpeza para o regular desenvolvimento do processo de produção.

No referido serviço, são realizadas as seguintes atividades:

-limpeza de canaletas no processo de produção; limpeza do chão no setor produtivo; lavagem das vascas, usadas para armazenar insumos na produção; manutenção de todo o setor industrial limpo;

6.15 *Trata-se, portanto, de despesas com bens e serviços que são fundamentais ao processo produtivo, não fugindo, inclusive, da definição de insumo que a Receita Federal do Brasil aplica em relação aos créditos de contribuição ao PIS e da COFINS;*

A Delegacia de Julgamento julgou parcialmente procedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010, 01/09/2010 a 31/12/2010

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. ADQUIRENTE. MOMENTO. APURAÇÃO CREDITO NÃO CUMULATIVIDADE Na aquisição de bens ou serviços que geram crédito da não cumulatividade para recebimento posterior, o crédito poderá ser apropriado no registro da Nota Fiscal de Simples faturamento

uma vez que já ocorreu o fato jurídico representativo da aquisição.

LANÇAMENTO A MAIOR. ERRO DE TRANSCRIÇÃO.

Tendo sido constatada a ocorrência de erro na transcrição da contribuição devida apurada, cancela-se o crédito tributário exigido a maior.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática não-cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação não geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda e na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL CÔFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010, 01/09/2010 a 31/12/2010

VENDA PARA ENTREGA FUTURA. ADQUIRENTE. MOMENTO. APURAÇÃO CREDITO NÃO - CUMULATIVIDADE

Na aquisição de bens ou serviços que geram crédito da não cumulatividade para recebimento posterior, o crédito poderá ser apropriado no registro da Nota Fiscal de Simples faturamento uma vez que já ocorreu o fato jurídico representativo da aquisição.

LANÇAMENTO A MAIOR. ERRO DE TRANSCRIÇÃO.

Tendo sido constatada a ocorrência de erro na transcrição da contribuição devida apurada, cancela-se o crédito tributário exigido a maior.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática não-cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços

DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie

DESPESA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas realizadas com serviços de limpeza e conservação não geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda e na prestação de serviços.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em

Parte

No recurso voluntário apresentado, foram reiterados os argumentos aduzidos na peça de impugnação, quais sejam:

i. a interpretação sistemática e finalística dos incisos e parágrafos do artigo 3o das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e do artigo 195, inciso I, alínea 'b', e §12, da Constituição Federal, determinam que existe uma relação de inerência entre os custos e despesas que conferem direito de crédito da Contribuição ao PIS e da Cofins com a formação da receita;

ii. tudo que é necessário à manutenção da fonte produtora deve gerar o respectivo direito aos créditos;

iii. não somente as operações vinculadas ao exercício da atividade contemplada no objeto social (atividade fim), como, também, outras operações realizadas com o objetivo de manutenção da saúde financeira da empresa (atividade meio), devem ser consideradas operações necessárias à manutenção da fonte produtora;

iv. despesas com alugueis de máquinas e equipamentos apontadas na Conta 43101.003 " Alugueis de Máquinas e Equipamentos" dizem respeito a bens diretamente aplicados no processo produtivo;

v. despesas relacionadas à prestação de serviços de locação de mão de obra e de manutenção de máquinas e equipamentos indicadas nas contas 42101.010 " Serviços Terceirizados PJ" e "43100.004 Serviços de TercManutenção" estão diretamente atreladas à manutenção do processo produtivo;

vi. despesas decorrentes da prestação de serviços de conservação e limpeza do pátio industrial dão direito à tomada de crédito da contribuição ao PIS e Cofins porque estão atreladas ao seu processo produtivo, pois a salubridade do pátio industrial da Recorrente é imprescindível ao funcionamento de seu maquinário

Pela Resolução 3201000.506 a Turma Julgadora decidiu converter o julgamento em diligência para que a Recorrente esclarecesse como os serviços de limpeza compõem o seu processo produtivo, no sentido afirmado, de que seriam essenciais à manutenção de seu maquinário e à produção.

Em resposta à intimação, manifestou-se Recorrente, no seguinte sentido:

2. Em atenção à referida resolução, a Recorrente esclarece que tais serviços de limpeza são prestados diretamente em seu pátio industrial, principalmente, mas não exclusivamente, nos seguintes setores: (i)

plataforma de porcelanato; (ii) polimento; (iii) massa; (iv) canaletas; e (v) britador, dentre muitos outros, conforme provam as inclusas correspondências enviadas, na época, pela prestadora de serviços à Recorrente, discriminando os respectivos serviços e os valores das faturas (**Doc. 02**).

3. Como se vê, tais serviços de limpeza eram, como de fato são, prestados diretamente no pátio industrial da Recorrente.

4. Além dos setores indicados acima, tais serviços de limpeza, conforme esclarecimento técnico detalhado ora apresentado (**Doc. 03**), assinado pelo engenheiro de produção da Recorrente, são prestados nos seguintes setores da fábrica: (i) canaletas e setor de fabricação; (ii) balanças e correias transportadoras; (iii) plataformas e correias transportadoras; e (iv) britador. Tais serviços, portanto, possuem relação direta com o processo produtivo.

5. Ainda de acordo com o incluso esclarecimento técnico detalhado (**Doc. 03**), em suma, a prestação dos serviços de limpeza ora referidos são essenciais ao prosseguimento do processo produtivo, na medida em que tem por finalidade:

- a) Eliminar os desperdícios de matéria-prima e o risco de contaminação: o serviço evita o transbordamento, o que elimina: (a.1) o risco de acidente às pessoas que transitam no local; (a.2) contaminações; e (a.3) perdas na produção qualitativa e quantitativamente;
- b) Evitar o excesso de matéria-prima na plataforma, eliminando o risco de acidente aos funcionários, preservando os equipamentos e evitando sobrecarga na plataforma;
- c) Eliminar os desperdícios de matéria-prima e contaminações ao longo da plataforma na medida em que fica afastado o excesso de matéria-prima na plataforma, suprimindo o risco de acidente aos funcionários, preservando os equipamentos e evitando sobrecarga na plataforma;
- d) Abolir os desperdícios de matéria-prima e evitar quebra do sistema de britagem, conservando-se o britador (equipamento usado para reaproveitar os fragmentos de cerâmica para produção de produtos ecológicos) e evitando risco de acidente de trabalho.

6. Como se vê, além de serem prestados no pátio industrial da Recorrente, tais serviços são indispensáveis à continuidade do processo produtivo, na medida em que, sem eles, a segurança dos equipamentos da Recorrente e a saúde de seus funcionários estariam constantemente em risco, conforme a documentação anexa (Docs. 02 e 03) e aquela já acostada aos autos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, manifestou-se pela recusa da aceitação dos créditos referentes os serviços de limpeza, considerando-se que a condição expressamente prevista na lei é que somente geram direito a crédito de PIS e Cofins o bem ou serviço “utilizado” na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos, de maneira que quaisquer custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo.

Os serviços de conservação e limpeza não se enquadram na definição contida no dispositivo legal, porque são despesas são realizadas posteriormente à prestação do serviço e se tratam de despesas periféricas à prestação de serviço, não sendo utilizados na produção em si.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Preambularmente, relevante se faz discorrer sobre as peculiaridades da técnica da não-cumulatividade, aplicada às contribuições sociais ao PIS e à Cofins.

Em consonância com as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, no procedimento de apuração de créditos, deve-se localizar valores passíveis de creditamento dentre as aquisições do contribuinte, aplicando-se a alíquota das contribuições sociais, sendo o resultado subtraído do saldo a pagar.

Observe-se que o critério material dessas contribuições refere-se à apuração de receitas do contribuinte, o que desde logo lhes confere um raio de abrangência muito maior que a do IPI, que se restringe aos produtos industrializados, considerando-se que as contribuições, da mesma forma, incidem sobre receitas decorrentes de comercialização, financeiras e de serviços.

Vale, da mesma forma, observar que a técnica da não-cumulatividade atinge contornos distintos mesmo se comparada à aplicada ao ICMS e ao IPI, pois, embora ambos adotem a sistemática para apuração de créditos de "imposto contra imposto", no caso do ICMS, a legislação permite a eliminação da cumulatividade residual da cadeia, em grau muito maior, como por exemplo, permitindo o creditamento sobre bens de capital, o que torna o imposto estadual o modelo brasileiro que mais se aproxima do IVA europeu.

A técnica da não-cumulatividade aplicada ao PIS e à Cofins, é bastante distinta dos demais tributos indiretos, a começar pelo fato de que sua apuração ser de "base contra base", além de que, ao levar em consideração em seu cálculo a grandeza "receita", ora se assemelha a um tributo sobre a renda, ora, sobre o dispêndio da renda, ou, o seu consumo.

Essas ponderações são ponto de partida para a discussão sobre o conceito de "insumos" para efeitos de creditamento das contribuições, cujo alcance semântico é, ainda hoje, definido pelo Fisco, com fulcro na legislação do IPI, que o vincula a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Destarte, dentre as hipóteses de creditamento das contribuições, o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 admite-se o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por força da edição de diversos atos normativos, especialmente as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e nº 404/04, amesquinhou-se o conteúdo semântico de "insumo", para restringi-lo àquelas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e aos serviços prestados, aplicados e/ou consumidos na produção, e quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no ativo permanente, e que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. replicando os vetores veiculados no Parecer Normativo COSIT nº 65/79, que trata de IPI.

Logo, insurgiram-se os contribuintes contra tal apropriação da legislação do IPI, para efeitos de creditamento de PIS e da Cofins, cuja racionalidade é distinta do imposto federal sobre produtos industrializados, não havendo qualquer remissão na legislação das contribuições, que fundamentem a restrição das regras, nesse sentido.

Ainda que o regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, surgido com as alterações pela Emenda Constitucional nº 20/98 e pela Emenda Constitucional nº 42/03, em seu artigo 195, § 12, da Constituição Federal, tenha delegado a sua disciplina à lei infraconstitucional e que o legislador, por sua vez, tenha instituído um regime que peca em sua sistematização, abrangendo alguns setores de atividade econômica, restringindo as despesas que dão direito ao crédito, dentre muitas outras incongruência que tornam esse regime jurídico casuístico e assistemático, o fato é que, sendo a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas e recaindo o IPI sobre o consumo, restrito à etapa de industrialização do produto, desde sempre, os critérios para disciplina de cada qual, caminharão por sendas diversas, pois são marcados por racionalidades distintas.

Por essa razão, a jurisprudência administrativa, invariavelmente, tem afastado o entendimento restritivo atribuído à matéria, rechaçando o tratamento tributário dado ao IPI, para ampliá-lo, ora alargando o conceito para aproximá-lo ao regime jurídico de deduções do imposto sobre a renda, ora tentando encontrar um caminho intermédio.

Nesse sentido, trilha a jurisprudência administrativa para, a partir do processo produtivo de determinado contribuinte, depreender as atividades essenciais e insumos necessários à sua realização, determinar quais estariam vinculadas os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Da mesma forma, segue a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que estabeleceu que o conceito de “insumo” para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins seria atrelado à “essencialidade”, não se vinculando nem à legislação do IPI, nem a o IRPJ, conforme se noticiou do julgamento do RESP 1246317/MG, da relatoria do Ministro Campbell Marques, que afastaria a possibilidade de interpretação do conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e da Cofins com base em conceitos extraídos da legislação do IPI e do IRPJ, adotando o **critério da essencialidade**, no sentido de que o insumo deve ser essencial para o processo produtivo ou para a prestação de serviços. O julgado é assim ementado (com grifos nossos):

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 elastecidos.

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, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma)

No voto do relator, alguns pontos são merecedores de destaque, especialmente por convergirem com o entendimento ora expandido:

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica - apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

[...]Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

*Sendo assim, o que se extrai de **nuclear da definição** de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:*

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo)

Não se deve olvidar que o tema debatido no presente recurso especial, qual seja, o "conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS do valores incorridos na aquisição" está submetido ao rito do art. 543-C, do CPC, nos autos do REsp nº 1.221.170, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, sob o número 780 da lista de recursos especiais repetitivos, em como é objeto de repercussão geral, da mesma forma pendente de apreciação pelo STF, Não obstante, o extenso e brilhante voto em referência, além das razões já expostas, discorre sobre diversos aspectos da própria legislação do regime não-cumulativo para as contribuições sociais, para demonstrar o seu maior escopo em relação ao IPI, a começar pela inclusão dos serviços, além de expressamente, a legislação mencionar expressamente a possibilidade de creditamento relativo a insumos que não se agregam ao produto ou são consumidos na sua produção, como o caso de combustíveis.

Em síntese, valeu-se desse extenso intróito para fixar a premissa que deve nortear a análise do direito creditório, que discrepa da orientação do Fisco, e, por conseguinte, da decisão recorrida, além de implicar na conclusão inexorável de que o conceito de insumos no universo da não -cumulatividade do PIS e da Cofins, por levar em conta o conceito aberto de "essencialidade", determinará que na análise do direito creditório debruce-se sobre a especificidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Finalmente, não é demais se frisar que os demais vetores que devem permear os processos administrativos de análise do direito creditório, com a inversão do ônus da provas para os contribuintes, mantêm-se incólumes na não -cumulatividade do PIS e da Cofins.

Assim, passa-se a analisar o caso concreto.

A Recorrente pleiteia o direito aos créditos referentes ao regime não-cumulativo de PIS e Cofins, referente às seguintes despesas:

Das Despesas com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Conforme se depreende da decisão recorrida, foram reconhecidos os créditos relativos às empilhadeiras, por expressa previsão legal, porém, mantidas as glosas referentes à locação de máquinas de café e veículos.

Embora no recurso voluntário, a Recorrente insurja-se contra a glosa das empilhadeiras, é certo que estes foram reconhecidos.

Não obstante, com relação aos demais créditos sob essa rubrica, fogem ao conceito de "insumo", premissa do presente voto, por não se demonstrar essas despesas estarem atreladas ao processo produtivo da empresa.

Das Despesas com Serviços de Terceirização de Mão-de-Obra e de Manutenção das Maquinas e Equipamentos

Em relação às despesas em referência, a decisão recorrida glosou créditos relativos a os serviços prestados pela empresa de trabalho temporário, por se entender não se enquadrar no conceito de insumo, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de -obra não seriam aplicadas diretamente na produção de bens e não a prestação de um serviço consumido ou aplicado nas atividades produtivas.

Quanto aos serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, reconhece-se o crédito correlato, se aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Contudo, na notas fiscais apresentadas relativas à conta “SERVIÇOS DE TERCMANUTENÇÃO” (43100.004), verificou-se que existem algumas despesas de manutenção que não se relacionam diretamente com o processo produtivo da empresa, e que, portanto, não geram créditos de PIS e COFINS, tais como serviço de encadernação, desinsetização (cozinha), serviço auxiliar construção civil, sendo, portanto, objeto de glosa.

Em sua defesa, a Recorrente cingiu-se a alegar que todas as despesas relacionadas ao processo produtivo dão direito ao crédito, sem fazer qualquer prova ou demonstração de como as despesas glosada vincular- se- iam ao processo produtivo, de sorte que deve, sendo seu ônus essa comprovação, devem ser mantidas referidas glosas.

Das Despesas com Serviços de Conservação e Limpeza

Finalmente, em relação aos serviços de conservação e limpeza, que foram objeto da resolução, tem-se que a decisão recorrida negou o crédito sob o argumento de que, em função de um conceito amesquinhado de "insumo" para efeitos de creditamento de PIS e de Cofins, atualmente empregado pela Administração Pública Federal, embora o serviço de Conservação e Limpeza seja considerado pela empresa como necessário à produção, não é aplicado ou consumido diretamente na produção de bens ou prestação de serviços.

Contudo, conforme amplamente se discorreu anteriormente, a premissa da qual se parte é distinta, ao se fixar um conceito de "insumo" atrelado à "essencialidade" no processo produtivo.

Nesse contexto, em resposta à diligência, na qual se pediu o esclarecimento do alcance dos serviços de limpeza, acostou-se diversas notas fiscais de prestação de serviços de limpeza, e, mais importante, esclarecimentos do engenheiro responsável pela produção, nos seguintes termos:

JUSTIFICATIVA TÉCNICA SOBRE A NECESSIDADE DO SERVIÇO DE LIMPEZA NO PROCESSO PRODUTIVO

Os serviços executados pela equipe da SETEMA, além da limpeza no processo produtivo, estão envolvidos dentro do programa de reutilização dos resíduos gerados na produção:

- **LIMPEZA DAS CANALETAS E DO SETOR FABRICAÇÃO:**

- a) Durante a limpeza das canaletas, os resíduos de esmalte e retorno de massa atomizada são separados e transportados até o box no setor de massa para reprocessamento;

Durante a limpeza do piso, são separadas e transportadas as massas caídas, pisos e revestimentos quebrados (cru) até o box no setor de massa para reprocessamento;

O lixo da varredura é transportado até a caçamba de lixo e descartado no aterro sanitário.

- b) A finalidade é limpar e eliminar os desperdícios de matéria-prima e o risco de contaminação;
- c) A limpeza evita o transbordamento, eliminando sério risco de acidente a pessoas que transitam no local e, evitando as contaminações, eliminamos as perdas na produção qualitativa e quantitativamente.

- **LIMPEZA E CONSERVAÇÃO DAS BALANÇAS E CORREIAS TRANSPORTADORAS:**

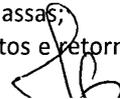
- a) Consiste em limpar a fim de evitar paradas e manutenções de equipamentos devido ao travamento de correias provocados pelos materiais que caem dos tapetes;

Consiste em reaproveitar todos os materiais *in natura* que caem fora do caixão alimentador e ao longo dos transportadores de correias até os moinhos;

- b) A finalidade é limpar e eliminar os desperdícios de matéria-prima e o risco de contaminação;
- c) A limpeza evita o excesso de matéria-prima na plataforma, eliminando o risco de acidente aos funcionários, preservando os equipamentos e evitando sobrecarga na plataforma.

- **LIMPEZA E CONSERVAÇÃO DAS PLATAFORMAS E CORREIAS TRANSPORTADORAS:**

- a) Consiste em limpar para evitar paradas e manutenções de equipamentos devido ao travamento de tapetes provocados pela queda de massas; Separar as massas de porcellanato, pisos e revestimentos e retornar ao processo via tapete;



Recolher as massas contaminadas e transportar até o box no setor de preparação de massa para reprocessamento.

- b) A finalidade é limpar e eliminar os desperdícios de matéria-prima e contaminações ao longo da plataforma;
- d) A limpeza evita o excesso de matéria-prima na plataforma, eliminando risco de acidente aos funcionários, preservando os equipamentos e evitando sobrecarga na plataforma.

- **LIMPEZA E CONSERVAÇÃO DO BRITADOR:**

- a) Consiste em limpar para evitar paradas e manutenções devido ao travamento do sistema do britador provocado pelo encavalamento dos fragmentos;
Consiste em recolher os fragmentos britados que caem do tapete separando por tamanho e retornando ao processo os fragmentos britados acima da medida e enviando abaixo da medida no setor de massa para reprocessamento;
- b) A finalidade é eliminar os desperdícios de matéria-prima e evitar quebra do sistema de britagem;
- c) A limpeza evita risco de acidente aos funcionários e ajuda na conservação dos equipamentos.
- d) Nota: O britador é usado para reaproveitar os fragmentos de cerâmica (resíduos) para produção de produtos ecológicos.

- **NOTA:**

Os operadores estão envolvidos exclusivamente no processo de produção e qualidade, de forma a garantir o produto final dentro das especificações determinadas;

Os serviços de limpeza e conservação são essenciais à diminuição das paradas, manutenções de equipamentos e proporcionando maior segurança e integridade aos funcionários, contribuindo para que os operadores consigam atingir as metas de produção e qualidade. Além de contribuir decisivamente no Programa de Resíduo Zero.

A leitura dos referidos esclarecimentos demonstram que não se tratam os serviços de limpeza em referência, de meros serviços periféricos ou posteriores ao processo produtivo, mas o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo, devendo, por conseguinte, serem reconhecidos os créditos correlatos.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos aos serviços de conservação e limpeza.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

CÓPIA