



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

Processo n° 13005.000317/2010-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.543 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria AI-PIS e COFINS
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA GIRANDO SOL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Ausente ocasionalmente o Conselheiro Ivan Allegretti.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Jorge Olmiro Lock Freire, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Versa o presente sobre **autos de infração**, lavrados em 17/03/2010 (fls. 6 a 12, e 14 a 20, com ciência em 18/03/2010, cf. fls. 6 e 14)¹ para exigência, respectivamente, de COFINS (de janeiro a dezembro de 2006, acrescida de juros de mora e multa de 75%, no total de R\$ 2.801.339,83), e de Contribuição para o PIS/PASEP (referente ao mesmo período, com acréscimo de juros de mora e multa de 75%, no total de R\$ 608.185,33). Ambas as contribuições são exigidas na sistemática da não-cumulatividade, disciplinada nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No Relatório de Ação Fiscal (RAF) de fls. 22 a 37, narra a fiscalização que: (a) não há coerência entre os valores lançados pela empresa em DACON e os constantes em Livros e Registros Fiscais referentes a custos e despesas das Linhas 02 (bens-insumos), 03 (serviços-insumos) e 07 (frete-armazenagem), cf. tabela de fl. 27, demandando recomposição da base de cálculo de créditos a descontar, com base nos próprios registros fiscais da empresa; (b) em relação a **bens utilizados como insumos** pela empresa fabricante de produtos de limpeza, diante do disposto na IN SRF nº 404/2004, não geram direito ao crédito os **combustíveis e lubrificantes** consumidos em caminhões para o transporte e distribuição de produtos e utilizados em veículos leves para atividades de apoio; (c) no que se refere a **serviços utilizados como insumos**, também diante dos comandos da referida IN, não geram direito ao crédito as **despesas com comissões, despesas com promotores, despesas com combustíveis diversos e despesas com manutenção de imobilizado**; e (d) relativamente a **armazenagem e fretes na operação de venda**, não foram apresentados dos comprovantes solicitados, nem se encontrou registro contábil das operações correspondentes.

A empresa apresenta **impugnação** às autuações em 16/04/2010 (fls. 472 a 487), argumentando, em síntese, que: (a) “a empresa está autorizada legalmente a se apropriar de todos os créditos de PIS e COFINS gerados pelos custos de sua atividade, ligados direta ou indiretamente ao setor produtivo e comercial, em razão de expressa determinação legal”, devendo ser adotado um conceito amplo de insumos, que abrange todas as despesas diretas e indiretas necessárias à consecução das atividades da empresa; (b) a autuação reconheceu apenas os créditos em relação a **combustíveis e lubrificantes** aplicados na produção (para movimentação de máquinas, formulação de produtos e alimentação de caldeiras), mas a empresa incorre mensalmente em significativas despesas com combustíveis e lubrificantes em razão do transporte de seus produtos até o consumidor final, bem como o transporte de matérias-primas e produtos entre seus estabelecimentos, e da movimentação de suas equipes de vendas e representantes, que não encontram restrição legal ao creditamento (cf. art. 3º, II das

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

leis de regência das contribuições (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003); (c) o mesmo art 3º das leis de regência, em seu inciso IX, garante o crédito em operações de **armazenagem e frete** na operação de venda; (d) as **despesas com manutenção de imobilizado** (partes e peças de manutenção e conservação de bens que integram a área produtiva) também possibilitam crédito com base no inciso II do art 3º das leis de regência; e (e) também as despesas geradas com **comissões, promotores de vendas** (a importância do setor é sempre presente nas atividades da empresa) e **combustíveis em veículos** são ensejadoras de créditos, aclarando-se “o papel dos promotores de venda na construção de lealdade à marca”, “o efeito dos promotores de venda sobre os ciclos econômicos” e “o importante papel dos vendedores no processo de compra”.

Em 11/10/2012 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 507 a 523), no qual se decide unanimemente pela improcedência da impugnação, nos seguintes termos: (a) a RFB disciplinou o conceito de insumo na IN SRF nº 404/2004, dentro da competência legalmente estabelecida; (b) os julgadores da DRJ devem observar as normais legais e as normas regulamentares expedidas pela Administração; (c) somente geram créditos os gastos de **combustíveis e lubrificantes** diretamente aplicados na produção; (d) não houve glosa sobre **frete na operação de venda**, mas apenas sobre **armazenagem**, conforme o RAF; (e) também com base nos critérios presentes na IN SRF nº 404/2004, não se caracterizam como insumo as despesas relacionadas a **manutenção do ativo imobilizado**, e não há prova de tais despesas estão abrangidas no disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda (critérios para ativação), o que ensejaria no máximo créditos sobre depreciação; e (f) as despesas com **comissões, promotores de vendas e combustíveis em veículos** são importantes para a atividade da empresa, mas não geram créditos segundo a legislação de regência, que é mais restritiva do que interpreta a empresa.

Cientificada do acórdão da DRJ em 26/10/2012 (cf. AR à fl. 529), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 09/11/2012 (fls. 530 a 550), basicamente reiterando as considerações externadas em sua impugnação e acrescentando jurisprudência sobre o tema.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

O tema principal da discussão travada nos presentes autos é o conceito de insumo na legislação que rege as contribuições, matéria que vem sendo fartamente analisada pelo presente colegiado. A partir de tal conceito é que se pode discorrer sobre as rubricas em espécie glosadas pelo fisco.

Aclare-se já de início que as decisões administrativas e judiciais apresentadas prestam-se a auxiliar na formação de convicção de julgador administrativo, mas apenas em alguns casos excepcionais (v.g., as proferidas nas sistemáticas citadas no art. 62-A do Regimento Interno deste CARF) efetivamente exercem efeito vinculante no julgamento por este colegiado. Assim, indubitavelmente se toma em conta a jurisprudência apresentada, ainda que dela se discorde eventualmente.

1. Da delimitação do conceito de insumos para as contribuições

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange “*as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado*” e “*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*”.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improficua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “*despesas operacionais*”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos 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 ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Conclui-se, então, que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, como vem reiteradamente decidindo esta Terceira Turma:

“**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.** O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o

PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).” (Acórdão nº 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784)

Isto posto, cabe analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com a do IR.

As glosas discutidas ocorreram basicamente em três grupos: bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumo e frete/armazenagem.

2. Bens utilizados como insumo

Em relação a bens utilizados como insumos, as glosas efetuadas foram em relação a **combustíveis e lubrificantes** consumidos em “caminhões para o transporte e distribuição de produtos e utilizados em veículos leves para atividades de apoio” (fl. 24).

Na impugnação (e no recurso voluntário), a empresa sustenta que a autuação reconheceu apenas os créditos em relação a **combustíveis e lubrificantes** aplicados na produção (para movimentação de máquinas, formulação de produtos e alimentação de caldeiras), mas a empresa incorre mensalmente em significativas despesas com combustíveis e lubrificantes em razão do transporte de seus produtos até o consumidor final, bem como o transporte de matérias-primas e produtos entre seus estabelecimentos, e da movimentação de suas equipes de vendas e representantes, que não encontram restrição legal ao creditamento (cf. art. 3º, II das leis de regência das contribuições (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003).

Dentro do que se esclareceu em relação ao conceito de insumos, mister se faz destacar que não é toda despesa com combustíveis e lubrificantes que gera créditos, mas apenas a necessária à obtenção dos produtos finais (que, no caso da recorrente, são produtos de limpeza). Nessa linha vem se manifestando unanimemente esta turma:

“COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos de passeio, motocicletas, e

“kombis” que eventualmente transportam funcionários.
(Acórdãos nº3403-002.912 a 917, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan,
unânime, sessão de 24.abr.2014) (grifo nosso)

A fiscalização afirma que os combustíveis e lubrificantes glosados são “consumidos em caminhões para o transporte e distribuição de produtos e utilizados em veículos leves para atividades de apoio”. Em relação a veículos leves para atividades de apoio, é inequívoca a inexistência de direito ao crédito. Em relação a transporte e distribuição de produtos finais (e não de matérias-primas, produtos intermediários ou embalagens), também não contempla a legislação o direito ao crédito. E retome-se o texto do RAF (fl. 24):

*“O combustível e os lubrificantes consumidos em caminhões para o **transporte e distribuição de produtos** e utilizados em veículos leves para atividades de apoio não dão direito ao cálculo de créditos pelo fato de não se enquadrarem na condição de insumo definida no item “a” do inciso I do §4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004. **Não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem** aplicado ao processo de fabricação.” (grifo nosso)*

As peças de defesa sustentam ter sido a glosa (ao contrário do que narra o RAF) sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de seus produtos até o consumidor final, bem como o transporte de matérias-primas e produtos entre seus estabelecimentos, e da movimentação de suas equipes de vendas e representantes. De todas essas rubricas, entende-se que apenas assistiria razão à empresa, dentro do entendimento que esta turma tem sobre o conceito de insumos, no que se refere ao transporte de matérias-primas e produtos intermediários entre seus estabelecimentos, caso houvesse sido comprovado que de fato era essa a matéria objeto da glosa. Mas isso não é feito pela recorrente.

Assim, mantém-se a glosa em relação a combustíveis e lubrificantes.

3. Serviços utilizados como insumo

Os serviços que são objeto de glosa são: **despesas com comissões, despesas com promotores, despesas com combustíveis diversos e despesas com manutenção de imobilizado.**

Em sua defesa, alega a empresa que as **despesas com manutenção de imobilizado** (partes e peças de manutenção e conservação de bens que integram a área produtiva) também possibilitam crédito com base no inciso II do art 3º das leis de regência, e que também as despesas geradas com **comissões, promotores de vendas** (a importância do setor é sempre presente nas atividades da empresa) e **combustíveis em veículos** são ensejadoras de créditos, aclarando-se “o papel dos promotores de venda na construção de lealdade à marca”, “o efeito dos promotores de venda sobre os ciclos econômicos” e “o importante papel dos vendedores no processo de compra”.

Por mais que se entenda o papel e a importância das vendas, é de se concluir facilmente que as vendas não fazem parte do “processo produtivo” e não são necessárias à obtenção do produto final. Assim, no conceito de insumo exposto, não há direito a crédito em relação a **despesas com comissão e com promotores**, assim como em relação ao **combustível** por eles gasto para as atividades de venda/promoção.

Em relação às **despesas com manutenção do ativo imobilizado**, afirma a recorrente que se referem a bens da área produtiva. Anexa ainda em seu apoio a Solução de Consulta (nº 221/2009) na qual se decide pela desnecessidade de contato com os produtos para que gerem direito a crédito “partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção”, “desde que as partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado”.

Veja-se que a própria Solução de Consulta apresentada na defesa impõe a condição de não ativação para o acatamento de créditos em relação a partes e peças. A empresa, assim, parece novamente se defender de glosa diferente da efetuada pelo fisco, que se refere (fl. 25) a “manutenção de imobilizado”. Isso fica claro no parágrafo final da defesa externada no recurso voluntário (fl. 543) em relação a este item:

“Face o exposto (sic), a ora recorrente agiu corretamente ao incluir, nas bases de créditos do PIS e da COFINS, os valores relativos aos gastos incorridos com aquisição de partes e peças para manutenção de seu imobilizado”.

E, como destacou a DRJ, a empresa não forneceu qualquer elemento que pudesse afastar o caráter de imobilizado em relação aos itens, (cf. critério legal reproduzido no art. 301 do RIR/1999). Pelo contrário, no parágrafo apontado, parece confirmar a condição de ativação, o que restringe o aproveitamento de crédito.

Mantém-se, assim, também a glosa em relação aos itens referidos neste tópico.

4. Armazenagem e fretes

A glosa efetuada em relação a armazenagem/fretes é justificada sinteticamente ao final da fl. 25 do RAF:

“No item 4 do Termo de Início da Ação Fiscal solicitou-se a apresentação dos comprovantes de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda relativamente a dois meses aleatórios. Em resposta, não houve a apresentação de qualquer comprovação de despesas de armazenagem e não encontrou-se registros contábeis nesse sentido.

Cabe o aproveitamento,, isso sim, das despesas de fretes, registradas sob os CFOP 1.352 e 2.352.” (grifo nosso)

Vê-se, pelo texto, que a glosa restringiu-se a despesas com armazenagem, e deveu-se a falta de apresentação de documentos comprobatórios.

Em sua defesa, a empresa alega que o inciso IX do art 3º das leis de regência (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) garante o direito ao crédito em operações de **armazenagem e frete** na operação de venda. Efetivamente, o dispositivo citado garante o direito ao crédito em relação a “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” (os incisos I e II tratam, respectivamente, de determinados bens para revenda e de insumos).

Ao mesmo tempo em que o fisco reconhece explicitamente o crédito em relação aos fretes de venda (em perfeita consonância com o dispositivo legal citado), são glosadas as despesas com armazenagem por carência probatória (e não por discordar-se que estas possam gerar créditos). Isso fica claro no excerto transcrito do RAF.

A empresa, então, equivocou-se mais uma vez ao defender-se de conduta que não lhe é imputada. Bastaria que comprovasse que efetivamente ocorreram as despesas com armazenagem, com a documentação pertinente, para obtenção do direito ao crédito. A negativa, como resta patente da leitura do RAF, é por falta de comprovação.

Deve ser, assim, mantida também a glosa em relação a este item.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan