



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

**Processo n°** 13609.902943/2011-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3802-003.577 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 16 de setembro de 2014  
**Matéria** COFINS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** COSIMAT SIDERURGICA DE MATOZINHOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. RELAÇÃO ENTRE GASTOS INCORRIDOS E PROCESSO PRODUTIVO. PROVA. DIREITO AO CRÉDITO NÃO RECONHECIDO.

O conceito de insumo, ressalvadas as exceções legais abrange o custo de produção (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto n. 3.000/1999, arts. 290 e 291) e as despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto. Para ter direito ao crédito reconhecido, o interessado deve esclarecer - e, sobretudo, provar - a relação existente entre os gastos incorridos e o processo produtivo. A simples formulação de pedido assentado na suposta natureza irrestrita do conceito de insumo - que abrangeria todos os dispêndios necessários à manutenção da atividade econômica do contribuinte - mostra-se insuficiente para tal fim, até porque não é essa a orientação adotada pela Jurisprudência do CARF.

**REEMBOLSO DE TAXA FLORESTAL. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO.**

Não cabe o creditamento dos gastos com reembolso de taxa florestal, porque esta não integra o custo de aquisição, sendo cobrada em função do exercício de atividade econômica relacionada à produção, extração e consumo do produto.

**MATERIAL REFRACTÁRIO. FORNOS DE ALTA TEMPERATURA. INSUMO. INDUSTRIAL. REQUISITOS PARA O CREDITAMENTO NÃO DEMONSTRADOS.**

O material refratário utilizado no revestimento dos fornos de alta temperatura constitui insumo da atividade industrial, quando demonstrado o consumo ou desgastado no processo de industrialização, em função de ação direta sobre o produto em fabricação; e vida útil inferior a trezentos e sessenta e cinco dias. Não tendo sido apresentada prova da presença desses requisitos, não cabe o reconhecimento do direito ao crédito.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Adriene Maria de Miranda Veras.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, com base nos fundamentos de fato e de direito resumidos na ementa a seguir transcrita:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE*

*SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

*CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*No cálculo da Cofins Não Cumulativa somente podem ser computados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.*

*CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. REFRATÁRIOS.*

*Materiais refratários são bens que se incorporam ao Ativo Imobilizado da empresa, ficando sujeitos à depreciação própria*

*dos bens imóveis, não sendo considerados insumos para fins de creditamento.*

*CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. TAXA FLORESTAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

*Valores recolhidos a título de Taxa Florestal não integram o custo de aquisição dos produtos e subprodutos de origem florestal e não são passíveis de creditamento, por falta de previsão legal.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

O pedido de ressarcimento tem por objeto saldo credor acumulado da contribuição em decorrência de operações de exportação.

A DRJ não reconheceu o direito ao crédito relativo aos materiais refratários utilizados como revestimento interno do alto-forno na siderurgia, por entender que as aquisições de bens e serviços aplicadas sobre o ativo imobilizado da empresa não geram créditos de PIS/Pasep e Cofins como insumos, em face da vedação do § 4º, alínea “a” do art. 8º da IN SRF nº 404/2004. Também negou o direito ao crédito relativo ao pagamento de taxas florestais, por falta de previsão de creditamento na legislação, bem como de gastos com a aquisição de outros bens e serviços. Neste último caso, por entender que não se enquadram no conceito de insumo, bem como outros gastos com serviços de exportação diversos daqueles previstos no inc. II, alínea “e” do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (armazenagem e frete).

O Recorrente, nas razões de fls. 67 e ss., sustenta que o direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins deve ser irrestrito, abrangendo “*qualquer dispêndios necessários a manutenção da atividade econômica do contribuinte*”, nos termos do que foi decidido no acórdão relativo ao processo nº 11020.001952/2006-22. Afirmou ainda que a homologação da compensação não traria prejuízo aos cofres públicos, à medida que o direito ao creditamento seria integral. Requer o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 06/08/2013 (fls. 65), ao passo que o recurso foi protocolizado, por meio postal, em 04/09/2013 (fls. 67), dentro do prazo legal (cf. ADN nº 19/1997, item “a”<sup>1</sup>). Assim, estando a matéria em debate inserida no âmbito da competência da Terceira Seção de Julgamento e presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

<sup>1</sup> “a) será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, devendo ser igualmente indicados neste último, nessa hipótese, o destinatário da remessa e o número de protocolo referente ao processo, caso existente;”

A amplitude do conceito de insumos, para efeitos de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, vem sendo fonte de inúmeras controvérsias no âmbito do Carf, desde os primeiros julgados do então Segundo Conselho de Contribuintes (acórdãos nº 203-12.469 e nº 203-12.741, da 3ª C.). Dentre as decisões que versaram sobre a matéria, destacam-se, mais recentemente, os acórdãos nº 9303-01.036 (Rel. Henrique Pinheiro Torres), nº 930301.740 (Rel. Nanci Gama), da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e, da Terceira Seção, os acórdãos nº 3202-00.226 (Rel. Gilberto de Castro Moreira Junior), 2ª C./2ª TO; nº 310101.109, 1ª C./1ª TO (Rel. Tarásio Campelo Borges); nº 310201.148, 1ª C./2ª TO (Rel. Luis Marcelo Guerra de Castro); nº 3201000.959, 2ª C./1ª TO (Rel. Daniel Mariz Gudiño); nº 3202000.411, 2ª C./2ª TO; nº 3302-001.781, 3ª C./2ª TO (Rel. Desig. Fabiola Cassiano Keramidas); nº 340101.715, 4ª C. /1ª TO (Rel. Odassi Guerzoni Filho); nº 3402001.661, 4ª C./2ª TO (Rel. Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça); nº 3403001.766, 4ª C./3ª TO (Rel. Antonio Carlos Atulim).

A partir do exame dos julgados em referência, identificam-se três correntes, consoante síntese encontrada em declaração de voto da eminente Conselheira Susy Gomes Hoffmann (cf. acórdão nº 930301.740):

[...] em rápida síntese podemos verificar três correntes de entendimento sobre o tema:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: *O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.*

b) O termo "insumo" indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o Acórdão nº 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: *O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.* Neste caso os **insumos** referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

A primeira exegese - que equipara o conceito de insumo ao da legislação do IPI, restringindo-o nos moldes da IN SRF nº 404/2004 - já se encontra superada entre as Turmas da Terceira Seção de Julgamento. A segunda, por sua vez, foi afastada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, no acórdão nº 930301.740, entendeu ser inviável a equiparação de insumo a todo e qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa. Atualmente, a tendência é o acolhimento da interpretação que, sem se restringir às legislações do IPI e do Itpj, busca a construção do conceito de insumo a partir de critérios próprios do PIS/Pasep e da Cofins. *Insumo*, nessa linha, abrangeria o custo de produção e, dependendo das particularidades do caso concreto, despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

Entende-se, assim, que o conceito de insumo, ressalvadas as exceções da Lei nº 10.833/2003, compreende o custo de produção, ou seja, os gastos incorridos na produção dos bens que serão comercializados, consoante previsto de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto n. 3.000/1999, arts. 290 e 291)<sup>2</sup>. Essa conclusão, segundo ressalta Ricardo Mariz de Oliveira, decorre do art. 12, § 1º, que trata do crédito relativo ao estoque de abertura dos bens previstos nos incisos I e II do art. 3º, por ocasião da data do início da vigência do regime não cumulativo:

“Outro elemento subsidiário está no art. 11 da Lei n. 10.637 e art. 12 da Lei 10.833, que outorgam o direito a um ‘crédito’ de PIS e outro de COFINS sobre os estoques de abertura quando da introdução dos respectivos regimes de ‘não cumulatividade’, dizendo que os mesmos devem ser calculados sobre o ‘valor do estoque’.

Ora, no valor do estoque de produtos acabados estão inseridos todos os custos diretos e indiretos de produção, e não apenas os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e de outros bens que sofram alteração, de modo que não haveria nenhuma razão sistemática para os ‘créditos’ relativos a insumos adquiridos após a entrada em vigor do sistema ‘não cumulativo’ serem considerados apenas sobre aqueles três tipos de componentes da produção ou outros bens que sofram qualquer alteração”<sup>3</sup>.

O mesmo também foi sustentado por Natanael Martins:

“[...] o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, ‘bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços’, na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda”<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 315 e ss.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47-48.

<sup>4</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*.

Feito esse registro, ingressando no exame do caso concreto, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida. Isso porque, embora esta tenha adotado o conceito de insumo da IN SRF nº 404/2004, o Recorrente não esclareceu nem tampouco fez prova da relação entre os gastos incorridos e o processo produtivo. Ao invés disso, fundamentou o pedido de revisão do acórdão da DRJ na suposta natureza irrestrita do conceito de insumo, que abrangeria todos os dispêndios necessários à manutenção da atividade econômica do contribuinte.

Ora, como se viu, não é essa a orientação adotada pelo CARF. Na verdade, ainda que fosse, o Recorrente deveria ter feito prova de que os gastos incorridos são efetivamente necessários à manutenção da atividade da empresa.

Portanto, pela falta de prova da relação entre o gasto e o processo produtivo, descabe o crédito no tocante aos seguintes itens: peças/manutenção de veículos; peças/manutenção de instalações; peças/manutenção elétrica, gastos com consultorias, material de laboratório, assistência técnica, alimentação, assistência médica e social, treinamento de pessoal, convênio/farmácia, cesta básica, viagens, estadias, estacionamento; gastos com equipamentos de segurança; gastos com telefone; material de escritório, gastos com bens de natureza permanente (carrinhos de mão, marretas, etc); gastos com combustíveis; outros gastos não considerados insumos.

O mesmo se aplica às despesas com outros serviços de exportação, sobretudo porque o Recorrente, nas razões recursais ou na manifestação de inconformidade, sequer especifica quais seriam os serviços em questão.

Da mesma forma, não cabe o creditamento dos gastos com reembolso de taxa florestal, porque, como destacado na decisão recorrida, esta não integra o custo de aquisição do produto, sendo cobrada em função do “exercício de atividade econômica relacionada à produção, extração e consumo desse tipo de produto”.

Por fim, no tocante ao material refratário utilizado no revestimento dos fornos de alta temperatura, estes podem ser considerados insumos (material intermediário), desde que demonstrado que: (i) são consumidos ou desgastados no processo de industrialização, em função de ação direta sobre o produto em fabricação; e (ii) não apresentem vida útil superior a trezentos e sessenta e cinco dias.

Presentes os requisitos acima, o direito ao crédito decorre do próprio art. 8º, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404/2004:

*“Art. 8º. [...]*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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 incluídas no ativo imobilizado;”*

Portanto, não é necessário o consumo integral e imediato do bem no processo produtivo. Tais requisitos foram aplicáveis apenas ao IPI no período de vigência do art. 32, I,

do Decreto nº 70.162/1972 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), que restringia expressamente o direito ao crédito aos insumos que fossem “consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização”:

*“Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;*

*I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização;”*

Desde o Decreto nº 83.263/1979, inclusive à luz do Regulamento do IPI em vigor (Decreto nº 7.212/2010, art. 226, I), não há mais exigência de consumo integral e imediato:

*“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”*

Nesse linha, cumpre destacar o seguinte julgado da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu o direito ao crédito em relação ao IPI:

*“TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRATARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. OS MATERIAIS REFRATARIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPOE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIARIOS, CONFERINDO DIREITO AO CREDITO FISCAL.” (STJ. 2ª T. REsp 18.361/SP, Rel. Min. Hélio Mosimann. DJ 07/08/1995, p. 23026)*

É por esse motivo que, mesmo para quem interpreta o conceito de insumo a partir da IN SRF nº 404/2004, não cabe condicionar o crédito ao consumo integral e imediato do produto intermediário.

Apesar disso, no presente caso, o Recorrente não apresentou qualquer laudo técnico ou documento que comprove o prazo de vida útil do material refratário utilizado ou ainda a periodicidade de realização desses gastos. Trata-se de prova imprescindível, porque,

como bem ressaltou a DRJ, o desgaste de refratários pode variar em função do tipo do material ou mesmo da região em que o mesmo se encontra.

Vota-se, assim, pelo conhecimento e desprovimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

CÓPIA