



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

Processo n° 15586.720704/2014-40
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.257 – 3ª Turma
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria CONCEITO DE INSUMOS - COFINS
Recorrentes VIX LOGISTICA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECEITAS DIRETAMENTE DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido cumulativo ou não cumulativo, não podem ser incluídas na base de cálculo das Contribuições do PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n° 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n° 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n° 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA N° 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM PEDÁGIOS E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM PEDÁGIOS E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta á atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.

JUROS SOBRE À MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Vanessa Marini Ceconello, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte, ao amparo do art.67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em face do Acórdão nº **3301-002.995**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, que decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo das contribuições as receitas financeiras sobre o serviço de transporte internacional, reconheceu o direito da Contribuinte de apropriar-se de créditos referentes ao rastreamento de veículos, pedágios e equipamentos de proteção individual, e negou provimento ao recurso em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, cuja ementa ficou assim redigida:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

*COFINS NÃO CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.*

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido, se o cumulativo ou o não cumulativo não podem ser incluídas na base de cálculo da

Contribuição ao PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/ 2001.

RECEITA DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.

Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação da Cofins, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativa de Cofins, os gastos relativos a manutenção de atividades administrativas e seguros.

Já os gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e as despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), tais como calçados e roupas protetoras, uma vez que estes itens configuram gastos aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido, se o cumulativo ou o não-cumulativo não podem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

RECEITA DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.

Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação do PIS, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo de Cofins, os gastos relativos a manutenção de atividades administrativas e seguros. Já os gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e as despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), tais

como calçados e roupas protetoras, uma vez que estes itens configuram gastos aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora sobre a multa de ofício equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic por expressa previsão legal.

PROVA DOCUMENTAL

A prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A PGFN interpôs embargos de declaração alegando obscuridade. Analisados os embargos, estes foram rejeitados, nos termos do Despacho s/n às fls. 5288/5291.

No Recurso Especial, a PGFN suscita divergência com relação: i) à não tributação das receitas decorrentes do transporte internacional de cargas; e, ii) ao aproveitamento de créditos sobre despesas com rastreamento de veículos, pedágios e equipamentos de proteção individual.

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, em relação às seguintes matérias i) tributação das receitas decorrentes do transporte internacional de cargas; e, ii) ao aproveitamento de créditos sobre despesas pedágios e equipamentos de proteção individual, conforme depreende-se o exame de admissibilidade, às e-fls. 5383-5387.

Regularmente notificado do Acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 17/05/2018 (fls. 5408), a Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial fazendário e recurso especial em 01/06/2018 (fls. 5411), apontando divergência para as seguintes matérias: 1) direito ao crédito das contribuições sobre despesas com seguros, serviços de vigilância e serviços de telefonia; e 2) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O Presidente da 3ª Seção de Julgamento, deu seguimento ao recurso especial, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: **1) direito ao crédito das contribuições sobre despesas com seguros, serviços de vigilância e serviços de telefonia; e 2) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**, conforme depreende-se o despacho de admissibilidade, às e-fls. 5545- 5551.

A Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões, às e-fls. 5553- 5577, pugna para que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

No essencial é o Relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, trata o presente processo de Autos de Infração do PIS (fl.1.511) e COFINS (fls.1.492), lavrados em nome do contribuinte em epígrafe pertinente à insuficiência do recolhimento das contribuições, nos períodos de apuração de 01/2010 a 12/2010.

Com efeito, o Colegiado recorrido decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo das contribuições as receitas financeiras sobre o serviço de transporte internacional, reconheceu o direito da Contribuinte de apropriar-se de créditos referentes ao rastreamento de veículos, pedágios e equipamentos de proteção individual, e negou provimento ao recurso em relação á incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Decido.

A matéria devolvida para esta E. Câmara Superior, cinge-se a divergência com relação a exclusão da base de cálculo das contribuições do serviço de transporte internacional de carga, do conceito de insumos sobre despesas com pedágios, equipamentos de proteção individual, seguros, serviços de vigilância; serviços de telefonia, bem como a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso da Fazenda Nacional

No Recurso Especial, a PGFN suscita divergência com relação: à não tributação das receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, pedágios e equipamentos de proteção individual.

Da não tributação das receitas decorrentes de transporte internacional de cargas

O acórdão recorrido entendeu que não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, as receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido, se o cumulativo ou o não cumulativo, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.158-35/ 2001.

Por sua vez, a Contribuinte em contrarrazões, aduz que o Recurso não deve ser conhecido, neste ponto, por ausência de divergência jurisprudencial.

Discordo, de uma análise e comparação das ementas dos acórdão recorrido com as dos acórdãos paradigmas constata-se que o dissenso suscitado pela PGFN foi comprovado, do relatório do acórdão recorrido que se trata de receitas em moeda nacional, sem o ingresso de divisas estrangeiras, foi rec onhecida a isenção das contribuições. Contudo, o acórdão paradigma comprova que apenas e tão somente as receitas, em moeda estrangeira, ou seja, que representem o ingresso efetivo de divisas, gozam de isenção das contribuições.

Na espécie, as receitas relativas a esta rubrica advém do contrato firmado entre a Contribuinte e a Toyota do Brasil Ltda, para o transporte de veículos automotores

fabricados na Argentina para o centro de distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Sul, trata-se portanto, de uma prestação de serviço de transporte internacional de cargas.

Sem embargo, as receitas de transporte internacional de cargas são isentas do PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/ 2001.

Analisando as normas que regulam especificamente esta matéria, não se identifica qualquer disposição posterior à MP nº 2.158-35 dispendo de forma diversa. Da mesma forma, não há qualquer deliberação definitiva do legislativo a respeito da continuidade da vigência da Medida Provisória nº 2.15835/2001.

Dessa forma, não tendo sobrevivido nenhum ato normativo revogando, anulando ou restringindo essa disposição, a norma, permanece válida, vigente e eficaz as regras de isenção do PIS e da COFINS das receitas do transporte internacional de cargas, de modo que foram apenas essas as hipóteses relacionadas pelo legislador para cessar o vigor das medidas provisórias publicadas anteriormente à EC nº 32/01, como é o caso da MP nº 2.158-35.

Neste sentido, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional - CTN, impõe-se a interpretação restritiva na legislação que disponha sobre isenção, pois tal hipótese implica na ausência de pagamento de tributo, razão pela qual deve ser interpretada literalmente:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

Por outro lado, a exigência do PIS e da COFINS instituídas pelas Leis nºs 10.637 e 10.833, não criaram novos tributos, já que o fundamento de validade constitucional das contribuições permaneceu o mesmo, os dispositivos introduziram, apenas, uma nova sistemática de apuração e recolhimento de tributos já instituídos. O fundamento constitucional para a instituição das contribuições continua sendo o artigo 239 e o 195, I, da Constituição Federal, o que deixa claro que o PIS e a COFINS não cumulativos são exatamente a mesma exação anteriormente prevista, o que ocorreu em 2003 foi apenas a entrada em vigor de uma nova sistemática de apuração desses tributos.

Destarte, a aplicação da isenção contida no artigo 14, inciso V, da MP 2.158 se dá independentemente do regime de apuração que a Contribuinte ou receita estejam sujeitos, considerando que a isenção está ligada à receita específica do transporte internacional de cargas.

Não há como sustentar aplicação de uma nova sistemática de apuração não-cumulativa, para se revogar qualquer a isenção contida na MP nº 2.158-35.

Conceito de Insumos

A jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exhaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

*“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de **Gadamer**, em seu *Wahrheit und Method*. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano ¹argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por*

responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito²”.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

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 SEQUINTE 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

² STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos*. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). *Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

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. **(Resp n.º N.º 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).***

"São "insumos", para efeitos do art. 3º., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 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.

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as

despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".

Como visto, o STJ definiu o conceito de insumos pela sua essencialidade e relevância. *In verbis*:

Essencialidade *considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

Relevância *considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Deste modo, infere-se que o conceito de insumo deve ser aferido:

"à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou

fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa".

Restou ainda decidido, a ilegalidade das IN's nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. *In verbis*:

"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".

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte é uma sociedade anônima, constituída em 03/07/1989, integra o Grupo Econômico Águia Branca, e atua, na logística dedicada a movimentação de produtos siderúrgicos, transporte de minérios, gestão de estoque, armazenagem, etc, na logística automotiva (transporte de peças e veículos, carregamento e acomodação de veículos, gestão de pátios de armazenagem, etc), no fretamento (transporte de funcionários, traslados e viagens especiais, etc), e na gestão e terceirização de frota e aluguel de veículos.

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional obstar apropriação de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, sobre pedágios e equipamentos de proteção individual, não lhe assiste razão.

Como visto, a Contribuinte exerce atividade relacionada a logística e transporte, os dispêndios sobre pedágios e equipamentos de proteção individual são essenciais e pertinentes atividade empresária exercida pela Contribuinte, sem os referidos insumos, torna-se inviável a atividade fim, conforme depreende-se o teor da decisão recorrida:

***Gastos com pedágios:** uma vez que estes itens configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.*

***Despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados e roupas protetoras:** geram direito à apuração de créditos a serem descontados no PIS e na Cofins, porque se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.*

Deste modo, o termo "insumo" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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. 2 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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS, pedágios e equipamentos de proteção individual

Dessa forma, nos termos do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), julgado pelo rito dos Recursos Repetitivos, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Em face do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Recurso Especial da Contribuinte

Com efeito, a Contribuinte em seu Recurso Especial, suscita divergência com relação ao direito de crédito das contribuições sobre despesas com seguros, serviços de vigilância, serviços de telefonia e não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto as despesas relacionadas com seguros, pelo objeto social da Contribuinte entendo ser essencial atividade, contudo, de uma análise detida junto aos autos, não localizei fundamentos que me levassem a concluir tal essencialidade e pertinência, bem como, não consta descrição sobre o seguro que a Contribuinte alega ser essencial atividade, seguro de vida? seguro da frota? seguro predial? de modo que, mantenho os fundamentos da decisão recorrida, no sentido de que os seguros não estão relacionados de forma direta, á atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de vigilância e serviços de telefonia, não são essenciais á atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.

Quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a discussão foi definitivamente dirimida por este Conselho, por meio da edição da Súmula nº 108. Senão vejamos:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 15586.720704/2014-40
Acórdão n.º **9303-008.257**

CSRF-T3
Fl. 5.597
