



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

Processo nº 10675.723090/2011-92
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.214 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MATABOI ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/2006 a 31/10/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

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

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições os seguintes itens: Produtos químicos utilizados na limpeza da caldeira, Material de limpeza utilizado na indústria e na lavanderia, Gastos com lavanderia; Equipamento de proteção individual; Gastos relacionados à graxaria; Carimbo; Reforma e manutenção de empilhadeira, Manutenção de caminhões e empilhadeiras, Despesas e manutenção relacionadas à água utilizada no processo produtivo, como bomba para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho, Contratação de

serviços de pessoa jurídica, como de resfriamento e para análise de qualidade da água e da carne, bem como de frete no transporte de insumos.

ALUGUEL DE ANDAIMES. CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS

Cabe o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre os custos de aluguel de andaimes, conforme preceitua o art. 3º, inciso IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/10/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

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

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições os seguintes itens: Produtos químicos utilizados na limpeza da caldeira, Material de limpeza utilizado na indústria e na lavanderia, Gastos com lavanderia; Equipamento de proteção individual; Gastos relacionados à graxaria; Carimbo; Reforma e manutenção de empilhadeira, Manutenção de caminhões e empilhadeiras, Despesas e manutenção relacionadas à água utilizada no processo produtivo, como bomba para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho, Contratação de serviços de pessoa jurídica, como de resfriamento e para análise de qualidade da água e da carne, bem como de frete no transporte de insumos.

ALUGUEL DE ANDAIMES. CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS

Cabe o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre os custos de aluguel de andaimes, conforme preceitua o art. 3º, inciso IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as glosas relativa ao (i) despesas com software e (ii) despesas com serviços contratados do governo, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3202-001.451, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que:

- Por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão da DRJ suscitadas no recurso voluntário;
- No mérito, conheceu em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:
 - ✓ Quanto ao item III-B-5 - Gastos relacionados à graxaria", negou-se provimento, por maioria de votos;
 - ✓ Quanto ao item III-B-33 - Despesas com softwares (controle de estoque e gerenciador da câmara de resfriamento)", deu-se provimento, por maioria de votos;
 - ✓ Quanto ao item III-B-40 - Aluguel de imóveis, deu-se provimento, por unanimidade de votos;
 - ✓ Por voto de qualidade, negou-se provimento quanto às despesas com fretes no transporte de produtos industrializados entre estabelecimentos;
 - ✓ Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial quanto às aquisições de milho das empresas Atlas Agroindustrial Ltda e Goiás Verde Alimentos Ltda;
 - ✓ Por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto ao cálculo dos juros de mora à taxa SELIC;
 - ✓ Por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso voluntário quanto à alegação de inconstitucionalidade, referente ao alegado caráter confiscatório da multa de ofício;
 - ✓ Por maioria de votos, negou-se provimento quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

-
- ✓ Deu-se provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, quanto às demais questões suscitadas no recurso voluntário.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/12/2006 a 31/10/2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Sendo prescindível a realização de perícia para elucidar os fatos sob julgamento, revela-se correto o seu indeferimento pela DRJ. Inexistência de cerceamento de defesa.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

O acórdão recorrido está razoavelmente fundamentado sobre os pontos articulados pela contribuinte, não havendo que se falar em nulidade.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. DETALHAMENTO DA GLOSA. DOCUMENTAÇÃO.

O Termo de Verificação Fiscal e seus anexos constituem fundamento razoável da autuação e representam detalhamento a glosa dos créditos. É desnecessário a juntada, no auto de infração, de toda a documentação da empresa autuada, uma vez que pertence à própria contribuinte e a fiscalização a identificou nas planilhas. Inexistência de nulidade do auto de infração.

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ. Ambas as posições (restritiva/IPI e extensiva/IRPJ) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos

insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado. No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis. Precedentes.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições. Precedentes.

ALUGUEL DE IMÓVEIS E BENFEITORIAS. EM IMÓVEIS.

Não procede o auto de infração que glosou o desconto de créditos de despesas com aluguéis e com edificações ou benfeitorias, em imóveis, com base no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O referido creditamento possui outros pressupostos, que estão previstos nos incisos IV e VII do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.

Os créditos de frete de insumos, contratados pela recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS.

AQUISIÇÃO DE MILHO. NECESSIDADE DE CONSTAR NA NOTA FISCAL EXPRESSAMENTE QUE A OPERAÇÃO É SUSPensa. PROVA.

É ônus da recorrente infirmar os fundamentos do acórdão, de que as notas fiscais continham expressamente que a operação é suspensa.

INSUMO. BOI VIVO E LENHA. FRIGORÍFICO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.865/2013. ART. 106, I, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01), utilizados como insumos de mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, que trouxe, entre outros, que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito do PIS/COFINS não-cumulativo aqueles elencados no art. 3º da Lei 10.637/02, c/c o art. 66 da IN SRF 247/02, com as alterações da IN SRF 358/03, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS/COFINS a tese da definição de “insumos” prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo 65/79.

Para tanto, a Fazenda Nacional:

- Ressurge com a discussão dos seguintes itens: Produtos Químicos utilizados na limpeza da caldeira, Material de Limpeza utilizado na indústria e na lavanderia, Gastos com lavanderia – itens da autuação: IIIB6, IIIB14 e IIIB15;
- Alega que:
 - ✓ O fato de certos equipamentos ou máquinas servirem às atividades da empresa, melhorando seu desempenho ou mesmo

facilitando o atendimento às exigências técnicas, não tem o condão de transmutar a natureza do bem ou serviço para enquadrá-lo como insumo;

- ✓ Não se vislumbra como a indumentária dos funcionários seja utilizada diretamente no processo de produção dos bens destinados à venda pela recorrente e possa então ser considerada como custo/insumo.
- ✓ Ainda que se trate de bens relevantes ao funcionamento da empresa e à produção das mercadorias que ela vende, não se pode afirmar serem os mesmos inerentes ao processo de produção levado a efeito pela recorrente
- ✓ No caso dos softwares, não são aplicados diretamente no processo produtivo da carne, que se desenvolve sem atuação de tais programas;
- ✓ Tais softwares são meramente auxiliares à atividade de produção de carne, atuando com vistas a incrementar sua eficiência e rapidez, mas sem atuação no processo propriamente dito de abate dos animais, de desossa, de manipulação da matéria-prima ou de acondicionamento do produto final em embalagens;
- ✓ As despesas de manutenção da frota própria - inclusive combustíveis - que não se destinam diretamente à revenda, mas à transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa, também não são consideradas como insumos.

Em Despacho às fls. 4564 a 4568, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Consta Despacho Decisório DRF/UBE 1151/17, contendo a seguinte ementa:

“Assunto: Revisão de ofício de lançamento.

Revisão de débitos inscritos em dívida ativa da União.

Período: Dezembro/2006 a Outubro/2009 – PIS/PASEP e COFINS

REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO REGULARMENTE NOTIFICADO PARA REDUZIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado para reduzir o crédito tributário pode ser efetuada pela autoridade administrativa local enquanto o crédito tributário não estiver extinto e no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN, desde que não tenha havido apreciação pelos órgãos de julgamento.

O prazo fixado no parágrafo único do art. 149 do CTN se aplica apenas à revisão da qual decorre novo lançamento mais gravoso ao sujeito passivo.”

Tal despacho contempla:

“[...]

*Diante do exposto, considerando que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando apreciado fato não conhecido por ocasião de lançamento anterior, nos termos dos artigos 145, inciso III, e 149, inciso VIII, ambos da Lei no 5.172/66 (CTN), **proponho o cancelamento integral do crédito tributário referente ao PIS e a continuidade da cobrança referente ao crédito tributário da COFINS, conforme detalhado na tabela anterior.**”*

O contribuinte acessou o teor dos documentos através da opção “*Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos*” e não apresentou contrarrazões e/ou Recurso Especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que em relação à lide posta foi comprovada a

divergência, conforme preceitua o art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de Despacho de Admissibilidade:

“[...]

A divergência foi suscitada pela Fazenda Nacional em relação ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

Esses são os fatos.

[...]

O confronto das decisões comprova a divergência quanto ao conceito de insumos aplicável às hipóteses de creditamento do PIS e da Cofins não cumulativos.

No acórdão paradigma foi reconhecido o direito a crédito da contribuição apenas em relação às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e insumos outros que entrem em contato físico com o produto em fabricação, ou seja, foi adotado o conceito de insumo próprio da legislação do IPI (PN CST 65/79).

Por sua vez, na decisão recorrida foi adotado um conceito de insumo mais abrangente que o da legislação do IPI, tendo sido reconhecido direito a créditos da contribuição em relação a insumos que não entram em contato físico com o produto em fabricação.

Na seqüência, a Recorrente procurou trazer outros paradigmas para ressaltar a divergência, individualmente, em relação a alguns itens específicos, que a decisão recorrida considerou dentro do conceito de insumos, como: produtos e materiais de limpeza, gastos com lavanderia, equipamentos de proteção individual, carimbos, despesas com software, reforma e manutenção de caminhões e empilhadeiras, manutenção de bomba d'água, contratação de serviços de resfriamento e de análise de qualidade de água e da carne.

No caso, em relação a todos os itens listados pela Recorrente, entendo que houve a efetiva comprovação da divergência pelo primeiro paradigma citado e aqui analisado, o qual reconheceu o direito a crédito da contribuição apenas em relação aos materiais que entrem em contato

físico direto com o produto em fabricação, o que não é o caso de nenhum dos itens acima.

Com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.”

Sendo assim, irretocável o despacho – o que conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Passadas tais considerações, primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“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 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.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das

despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

***II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;**”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do 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.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em

analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

*a. 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 incluídas no ativo imobilizado**; (Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

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

- 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até

prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

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

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

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

declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

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

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

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a

proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 –trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

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

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

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

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

Passadas tais considerações acerca do conceito de insumos, é de se analisar os itens objeto de apreciação nesse Recurso, quais sejam:

- Produtos químicos utilizados na limpeza da caldeira, Material de limpeza utilizado na indústria e na lavanderia, Gastos com lavanderia (Itens da autuação: IIIB6, IIIB14, IIIB15):

Entendo que gera o direito ao crédito, pois, tal como dito no acórdão recorrido, o contribuinte descreveu a utilização dos produtos no seu processo produtivo – fls. 4415 a 4421.

Vê-se que em relação ao material de limpeza, foi produzido Relatório de Diligência Fiscal: “[...] *são insumos, mesmo quando adotado o entendimento contido nas IN’s 404/2004 e 247/2002, citando como exemplos os produtos “Nutradox” e “Saltract”, os quais seriam aplicados no processo produtivo com perda de suas propriedades físicas e seriam consumidos durante o processo produtivo.[...]*”

- Equipamento de proteção individual – itens da autuação: III – B-2, III – B – 23:

Gera o direito ao crédito, pois essencial ao processo produtivo.

Conforme Relatório de Diligência, tal item não é registrado no ativo imobilizado: “10) *Em relação ao item “5” do Termo de Diligência o contribuinte esclareceu a forma de lançamento dos itens, em contas de consumo e estoque, não sendo contabilizados em contas do ativo permanente. Comprova-se também, no exame dos documentos constantes do processo administrativo fiscal, que não há qualquer solicitação de crédito sobre ativo imobilizado referente a itens associados a vestimentas, uniformes, agasalhos, EPI’s e assemelhados.*”

- Gastos relacionados à graxaria – Item III – B - 5: Entendo que gera o crédito, tal como exposto no voto do acórdão recorrido:

“*Conforme explicado no Laudo do processo produtivo de fl.4.418, a graxaria é o setor do frigorífico onde é processado os subprodutos, decorrente do abate, (recebido da bôlis, cascos e chifres e as crinas).*

As glosas efetuadas pela autoridade fiscal, nesse item, abrangem material de higienização, material de conservação do produto, equipamento de proteção individual, materiais de escritório (v.g., caneta bic) e despesas com cesta básica/refeição destinadas aos empregados, ao teor do que consta à fl. 45 dos autos.

Assim, pelos mesmos motivos explicitados nos tópicos antecedentes da presente decisão, entendo que devem ser acolhidos os créditos relacionados no item IIIB5 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss), excetuado materiais de escritório (v.g., caneta bic) e despesas com cesta básica/refeição destinadas aos empregados”

- Carimbo – item da autuação – III – B-4:

Entendo que dá o direito ao crédito, tal como exposto no acórdão recorrido:

“[...]

O Relatório da diligência constatou que “a utilização dos carimbos é associada à identificação e classificação das carcaças realizadas na etapa 3 denominada “Linha de Abate”. Também destacou que “da análise das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, que não somente a aquisição de carimbos foi contabilizada como crédito, mas também a aquisição de blocos e papeletas diversas, e a confecção e encadernação de livros”.

Nesse contexto, entendo que “a utilização dos carimbos é associada à identificação e classificação das carcaças realizadas na etapa 3 denominada “Linha de Abate” possui grau de pertinência e essencialidade no processo produtivo, o que não ocorre no caso da aquisição de blocos e papeletas diversas, e a confecção e encadernação de livros.

Dessa maneira, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para julgar improcedente a glosa de créditos vinculados aos carimbos associados à identificação e classificação das carcaças, relacionados no item IIIB4 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).”

- Despesas com softwares utilizados no processo produtivo, como programa:

Entendo que gera o direito ao crédito. Eis que para o controle de estoque, gerenciador da câmara de resfriamento (Item da autuação: IIIB33), a empresa critica a glosa de despesas com

software utilizados para o controle do processo produtivo, especialmente programa para gerenciamento de estoques e das câmaras de resfriamento, pois afirma que não é possível fazer o controle, qualitativo e quantitativo, do processo produtivo sem essa tecnologia.

Correto o contribuinte também nesse ponto, tendo em vista que tais despesas com software são essenciais e pertinentes ao controle do processo produtivo, merecendo provimento o recurso voluntário, para acolher o creditamento dos valores indicados no item IIIB33 do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40/ss.).

- Reforma e manutenção de empilhadeira e IIIB31 Manutenção de caminhões e empilhadeiras:

Entendo que gera o direito ao crédito, pois, no frigorífico, a empilhadeira é utilizada para movimentação das mercadorias por ele processadas e os veículos que transportam os animais das fazendas dos produtores rurais para os centros de confinamento e, daí, para linha de abate. As atividades da empilhadeira e dos caminhões, portanto, são necessárias, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da recorrente.

- Despesas e manutenção relacionadas à água utilizada no processo produtivo, como bomba para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho:

Entendo que gera o direito ao crédito. Vê-se o que traz o acórdão recorrido: *“No item IIIB27, a própria fiscalização assenta que se tratam de despesas e manutenção relacionadas à água **“utilizada no processo produtivo”**, como análise da qualidade da água, bomba (inclusive combustível) para poço artesiano e o encanamento especial construído para busca água no terreno vizinho.”*

- Contratação de serviços de pessoa jurídica, como de resfriamento e os serviços contratados do governo e de particulares para análise de qualidade da água e da carne:

Entendo que gera o direito, pois tais serviços decorrem das altas exigências sanitárias governamentais, a que são submetidos os Frigoríficos e todas as empresas de processamento de alimentos, sendo inequívoco que tais gastos são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da recorrente.

- Aluguel de imóveis como aluguéis de andaime:

Entendo que gera o direito, pois o inciso IV do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza o desconto de créditos dos aluguéis de prédios, máquinas e e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Já o inciso VII do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite o desconto de créditos nas edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, de modo que é justificado o creditamento de aluguel de andaimes.

- Frete no transporte de insumos:

O serviço de frete no transporte de insumo, tributado pelo PIS/COFINS, é creditável independente do fato de o material transportado não o ser, pois tal serviço se enquadra no conceito de serviço utilizado no processo produtivo, de que trata o inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, constata-se que todos os itens são essenciais e pertinentes à atividade.

Ademais, afinando-me ao entendimento exposto pela Nota e aplicando-se o “Teste de Subtração”, se retirarmos os itens sob lide da atividade do sujeito passivo não seria possível o contribuinte produzir e vender o produto final.

Sendo assim, entendo que tais itens devem ser considerados para fins de constituição de crédito das contribuições.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ressaltando que a unidade preparadora deve considerar, se for o caso, o constante em despacho de revisão.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões quanto à possibilidade de reconhecimento de créditos sobre despesas com softwares e com despesas decorrentes de aquisições do governo.

Vale ressaltar que este conselheiro apresentará embargos de declaração quanto à matéria fretes na aquisição de insumos, pois embora tenha acompanhado a relatora, por negar provimento ao recurso especial da Fazenda, discorda de seu entendimento como ficará demonstrado no referido embargos.

Não é possível o aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins, no regime não-cumulativo, sobre os serviços contratados do governo, pois é sabido que nenhuma instância governamental, seja a nível municipal, estadual ou federal, estão sujeitas à incidência das contribuições sociais. Portanto não há crédito a ser apurado.

Quanto à aquisição de softwares, não há previsão legal para a concessão de créditos.

Processo nº 10675.723090/2011-92
Acórdão n.º **9303-008.214**

CSRF-T3
Fl. 32

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa de créditos sobre a aquisição de softwares e serviços adquiridos do governo.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal