



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

Processo n° 10930.000846/2005-15
Recurso n° 1 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9303-005.910 – 3ª Turma**
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.
Recorrente COMPANHIA CACIQUE DE CAFE SOLUVEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de uniformes/vestimentas, cuja aplicação não seja em decorrência de exigências legais, além da necessária comprovação de sua utilização diretamente no processo produtivo. Da mesma forma os combustíveis e lubrificantes só dão direito ao crédito se utilizados diretamente no processo produtivo. Acata-se os créditos da aquisição de equipamentos de proteção individual em razão de seu necessário consumo, com o tempo, durante o uso no processo produtivo.

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No presente caso, as glosas referentes a cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, materiais de manutenção/conservação, materiais químicos e de laboratórios, materiais de limpeza, materiais de expediente, outros materiais de consumo, serviço temporário, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, serviços de manutenção e reparos, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

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 reformular o acórdão somente em relação ao equipamento de proteção individual, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que

lhe deram provimento parcial em maior extensão e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Valcir Gassen (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento nos artigos 64, inciso II, 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3302-000.854**, que negou provimento ao Recurso Voluntário.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO. INSUMOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO.

Somente geram crédito de Cofins os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observado as ressalvas legais.

CRÉDITO. MÃO-DE-OBRA. TRABALHADOR AVULSO. SINDICATO. CONTRATAÇÃO.

Não geram crédito de Cofins os dispêndios realizados com mão-de-obra avulsa, mesmo tendo sido o trabalho contratado com a intermediação de sindicato da categoria profissional, com o pagamento realizado ao sindicato para repasse aos trabalhadores.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

Disposição expressa de lei veda a atualização monetária ou Incidência de juros, pela taxa selic ou outro índice qualquer, sobre os valores objeto de ressarcimento em espécie de Cofins não cumulativa.

CONSTITUCIONALIDADE. LEIS.

Não cabe à autoridade administrativa julgar os atos legais quanto ao aspecto de sua constitucionalidade por transbordar os limites de sua competência. Á ela cabe dar cumprimento ao ordenamento jurídico vigente.

Recurso Voluntário Negado

Ciente do referido acórdão, e tempestivamente, a Contribuinte ingressou com embargos de declaração alegando a existência de contradição e obscuridade no acórdão embargado. O Presidente da Turma *a quo* rejeitou os embargos por entender que não houve nenhuma contradição ou obscuridade na decisão embargada.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, sustentando que a sistemática de conceito de insumos para o PIS e COFINS não-cumulativos *"deve ser o mesmo aplicado ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI"*.

O recurso foi admitido parcialmente mediante despacho de admissibilidade do Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF. Foi dado seguimento para a matéria conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas, e negado seguimento quanto à atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

Houve reexame de admissibilidade do Recurso Especial. Todavia, o Presidente do CARF manteve, na íntegra, o despacho de admissibilidade do Presidente da Terceira Câmara.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões. Sustenta que não há como admitir a adoção do conceito de insumo da legislação do IRPJ para o PIS e a COFINS não-cumulativos. Por fim, requer seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se incólume a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-005.909, de 28/11/2017, proferido no julgamento do processo 10930.002522/2004-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão 9303-005.909):

Voto Vencido (em parte)

"O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, envolve a interpretação do termo *"insumo"* previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP - Mercado Externo (II. 01), protocolizado em 30/07/2004, relativo ao 1º trimestre/2003, apurado no regime de incidência não-cumulativa, com fundamento na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Posteriormente, a Contribuinte protocolizou as Declarações de Compensação apensadas entre as fls. 88/163, nas quais são utilizados os créditos acima referidos.

A DRF em Londrina/PR, por meio do Despacho Decisório de fls. 495, em conformidade com a Informação Fiscal de fls. 417/428 e com o Parecer SAORT/DRF/LON nº 199/2007 de fls. 489/494, deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento, reconhecendo o crédito de PIS, referente a dezembro de 2002 e ao 1º trimestre de 2003, o qual foi utilizado para homologar as Declarações de Compensação objeto de análise do referido processo, restando, ainda, o crédito de R\$ 45.850,80.

De acordo com as informações (fls. 417/428), a Autoridade Fiscal, em observância à legislação de regência, glosou créditos concernentes aos custos/despesas com serviços relacionados à fl. 420 e aos pagamentos feitos a Sindicato de Trabalhadores, considerou, para efeitos de base de cálculo da contribuição, receitas financeiras não computadas pela contribuinte.

Conforme registrado na pág. 5 da Informação Fiscal apensada às fls. 417/428, a Contribuinte aproveitou corretamente os créditos de insumos relativos às matérias primas, embalagens, materiais secundários e combustíveis utilizados na indústria.

Já, os créditos decorrentes dos gastos com alimentação, cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, uniforme e vestuário, equipamento de proteção individual, materiais de manutenção/conservação, materiais químicos e de laboratórios, materiais de limpeza, materiais de expediente, lubrificantes e combustíveis, outros materiais de consumo, serviço temporário, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, serviços de manutenção e reparos, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais envolvidos no seu processo produtivo, por não serem considerados aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, foram glosados. Às fls. 301/369, foram anexados por amostragem os documentos que ensejaram o aproveitamento indevido de crédito por parte da Contribuinte.

Nada obstante, a Delegacia de Julgamento (DRJ) em Curitiba (PR), não acolheu a manifestação de inconformidade e manteve o direito creditório reconhecido nos termos do Despacho Decisório de fl. 495. Vejamos:

"DEFERIR PARCIALMENTE o Pedido de Ressarcimento, RECONHECENDO à interessada, como crédito de PIS referente a dezembro de 2002 e ao 1º trimestre de 2003, o valor de R\$ 1.009.366,37 (Um milhão, nove mil, trezentos e sessenta e seis reais e trinta e sete centavos), valor este parcialmente utilizado em compensações pela própria pessoa jurídica, restando à interessada, após a compensação, o direito creditório contra a Fazenda Nacional no valor de R\$ 45.850,80 (Quarenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta reais e oitenta centavos).

HOMOLOGAR as compensações declaradas pela empresa, discriminadas no relatório do Parecer DRF/LON/Saort nº 199/2007.

DETERMINAR o encaminhamento deste processo à Saort desta Delegacia para ciência à interessada dos documentos de fls. 412/416, da Informação Fiscal de fls. 417/428, dos demonstrativos de fls. 447/486, do Parecer DRF/LON/Saort n.º 199/2007 e do presente Despacho Decisório, e adoção das demais providências cabíveis".

Com efeito, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, ao entendimento de que somente os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens geram créditos passíveis de ressarcimento, e gastos com mão-de-obra avulsa, ainda que contratada por intermédio de sindicato, não geram direito ao ressarcimento de créditos de PIS, por fim, afastou a possibilidade de correção monetária pela Taxa Selic por ausência de previsão legal.

Feito este intróito inicial, passo ao julgamento.

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, 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 contrario 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.

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.

In caso, verifico que a Contribuinte industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos (café solúvel, óleo de café, extrato de café, etc), de industrialização própria. Exporta ainda mercadorias adquiridas de terceiros. Tais valores estão devidamente registrados em seus livros contábeis/fiscais (fls. 30 a 86, 180 a 199, 202 a 218, 234 a 239).

A Contribuinte fundamentou seu pedido nos termos do § 1º, II e § 2º, do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, que prevêem que o valor do crédito da contribuição ao Pis não cumulativo resultante de suas operações com o mercado externo no período poderá, após a compensação da contribuição devida no mercado interno, ser utilizado na compensação de outros tributos e contribuições federais e, ao final do trimestre, restando saldo, poderá ser ressarcido em dinheiro.

Tal direito se encontrava regulamentado à época pela Instrução Normativa SRF 379 de 30.12.2003. Posteriormente a regulamentação foi feita na Instrução Normativa SRF, 460, de 18 de outubro de 2004, e alterações instituídas pela Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

Sem embargo, ressalta-se que a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições. As aquisições estão relacionadas, por divisão, juntamente com amostragem dos documentos, às fls. 373 a 399 e 402 a 411. Os créditos aproveitados pela Contribuinte foram acrescidos do ICMS e diminuídos do IPI (divisão de embalagens).

Deste modo, penso que 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, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, 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 PIS/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".

Como visto, o conteúdo do inciso II supra, 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/COFINS, o que se coaduna com o presente caso (PIS).

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. Diferentemente do presente caso, as glosas referentes a cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, materiais de manutenção/conservação, materiais químicos e de laboratórios, materiais de limpeza, materiais de expediente, outros materiais de consumo, serviço temporário, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, serviços de manutenção e reparos, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais envolvidos no seu processo produtivo, entendendo não serem essenciais ao processo de produção da Contribuinte.

Como se observa, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições.

Por outro lado, a Contribuinte não teve nenhum interesse em apresentar seu processo produtivo, e fundamentar seu direito, pelo contrario, em sua peça Recursal alega apenas que o direito a crédito " conceito de insumo" deve ser o mesmo aplicado ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro.

Esta E. Câmara Superior, atual composição, tem como regra debater "insumo" por "insumo", para verificar se de fato os insumos utilizados no processo produtivo são essenciais

ao processo de produção, salvo entendimento dos Conselheiros Fazendários que não adotam o critério da essencialidade.

Neste sentido, em recente julgamento por esta Turma, os acórdãos de nºs **9303-005.678** e **9303-005.679**, julgado na sessão de 19 de setembro, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, empreendeu toda fundamentação lastreada em laudos, processo de produção e essencialidade dos insumos utilizados no processo de produção.

Como dito, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido.

Nos termos do inciso II, do art. 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, como pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, entendo ser essencial atividade da Contribuinte, **uniforme/vestuário, equipamento de proteção individual, lubrificantes e combustíveis.**

Para que não se alegue, contrariedade, obscuridade e omissão, utilizo subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, para que não reste, dúvida quanto aos fundamentos empregados no decísum. *in verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso da Contribuinte, para reverter as glosas referente a uniforme/vestuário, equipamento de proteção individual, lubrificantes e combustíveis."

Voto Vencedor (quanto aos uniformes/vestuário, combustíveis e lubrificantes)

"Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas discordo em parte de suas conclusões a respeito da possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade relativa ao PIS e à Cofins.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.637/2002. Como visto o relator aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens

expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Concordei com o relator em relação à maioria das glosas mantidas por ele. Nossa discordância é específica em relação a uniforme/vestuário e combustíveis/lubrificantes, tendo em vista que concordo com o afastamento da glosa relativa aos equipamentos de proteção individual na medida em que são consumidos, com o tempo, em aplicação necessária durante o processo de produção e não compõem o ativo imobilizado do contribuinte.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que trata das possibilidades de creditamento do PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

*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)*

III - (VETADO)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

O legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Portanto, antes de iniciado ou após o encerramento do processo produtivo não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação, a exemplo do aproveitamento do crédito do frete na operação de venda (situação excepcionada expressamente pela lei).

Ressalto que considero que os uniformes/vestimentas utilizadas na fábrica em razão de exigências de ordem sanitárias em decorrência de normas legais, podem ser apropriados como créditos em face de seu consumo, com o tempo, diretamente no processo produtivo. Porém uniformes/vestimentas adotados por mero interesse do fabricante, sem demonstração de que sejam utilizados no chão da fábrica, não se revestem da previsão legal ao direito ao crédito.

Quanto aos combustíveis/lubrificantes observa-se que há previsão expressa no inciso II do art. 3º, acima transcrito, quanto à possibilidade do creditamento quando utilizados diretamente no processo produtivo do produto destinado a venda. Acontece que estes créditos relativos aos combustíveis/lubrificantes já foram considerados e concedidos quando da análise original do pedido de ressarcimento. Veja trecho do voto do acórdão recorrido:

(...)

Esclareça-se que não foi realizado glosa de gastos com materiais de manutenção de máquinas industriais, com serviços de industrialização prestado por pessoa jurídica, com serviços de manutenção de máquinas industriais prestado por pessoa jurídica e **com combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo**. Portanto, não há que se falar em mudança de entendimento da DRF Londrina.

(...)

Processo nº 10930.000846/2005-15
Acórdão n.º **9303-005.910**

CSRF-T3
Fl. 12

Portanto os combustíveis/lubrificantes objetos da presente discussão não referem-se ao uso direto no processo produtivo, mas aos usados em períodos anteriores ou posteriores à produção do produto destinado à venda. Assim, efetivamente não há base legal para sua concessão.

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, somente para acatar o direito à apropriação de créditos com equipamentos de proteção individual."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial do contribuinte foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento parcial, somente para acatar o direito à apropriação de créditos com equipamentos de proteção individual.

assinado digitalmente
Rodrigo da Costa Pôssas