



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

Processo n° 10935.004860/2010-13
Recurso n° 10.935.004860201013 Voluntário
Acórdão n° **3402-002.682 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO -
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente PLUMA AGROAVÍCOLA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são 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 empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com as aquisições de correias, abraçadeiras, válvulas, rolamentos, contactor, parafusos, disjuntor, chaves, tubos, retentores, óleo de motor, lona de freio, filtros, materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos, itens de ativação obrigatória, já contemplados com a possibilidade de creditamento sobre as respectivas despesas de depreciação, assim como os e fretes sobre tais produtos não ensejam o creditamento como insumo.

Os gastos com serviços de conserto de motores elétricos, rebobinagem de motores, serviços de aferição de balanças, serviços de lavagem de veículos, serviços de pá carregadeira, serviços de retroescavadeira, serviços mecânicos, serviço de recapagem de pneus, assistência técnica em veículos, serviços de aferição elétrica, serviços de troca de rolamentos, conserto de motor, itens de ativação obrigatória, já contemplados com a possibilidade de creditamento sobre as respectivas despesas de depreciação, não ensejam o creditamento como insumo.

CRÉDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. REQUISITOS.

A tomada de créditos calculados sobre as despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionada à sua utilização na produção de bens destinados à venda.

Registro, abraçadeiras, válvulas, lâmina incandescente, conectores, disjuntores, computadores, periféricos, móveis, utensílios, automóveis Fiat Siena e Palio, destinados ao Ativo Permanente, não ensejam a tomada de créditos porque não guardam relação de pertinência ou essencialidade com o processo produtivo de ovos férteis e pintos de 1 dia.

CREDITAMENTO. AQUISIÇÕES NÃO GRAVADAS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito das Contribuições não cumulativa sob qualquer título.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS.

O ressarcimento de saldos credores da contribuição social não cumulativa não enseja atualização monetária nem juros sobre os respectivos valores.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, que autorizaram a tomada de crédito como insumo sobre as aquisições de pintos recriados e pintos de 1 dia não destinadas à revenda.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

Participaram ainda do julgamento os conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Puma Agroavícola transmitiu pedidos eletrônicos de ressarcimento, visando ao ressarcimento créditos de Cofins - Não-Cumulatividade - Mercado Interno (não tributado), no valor total de R\$ 10.579.656,19, abrangendo fatos inerentes ao período do 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2009. Os pedidos receberam a seguinte numeração:

TRIMESTRE-BASE	PER N°	VALOR PLEITEADO (R\$)
1º TRIMESTRE 2006	21987.30001.011008.1.5.11-7901	220.861,73
2º TRIMESTRE 2006	03295.38181.011008.1.5.11-0593	188.742,33
3º TRIMESTRE 2006	12294.98421.011008.1.5.11-8700	276.135,37
4º TRIMESTRE 2006	22619.51366.011008.1.5.11-6929	388.224,43

TRIMESTRE-BASE	PER N°	VALOR PLEITEADO (R\$)
1º TRIMESTRE 2007	23097.74920.011008.1.5.11-3606	412.649,63
2º TRIMESTRE 2007	04974.20044.011008.1.5.11-2093	326.828,44
3º TRIMESTRE 2007	39708.36556.040808.1.1.11-0060	593.758,52
4º TRIMESTRE 2007	03173.75765.040808.1.1.11 -3274	785.146,66
1º TRIMESTRE 2008	22832.90757.040808.1.1.11 -9721	967.244,77
2º TRIMESTRE 2008	28531.16143.261108.1.1.11-7729	761.670,25
3º TRIMESTRE 2008	19214.33342.261108.1.1.11-5900	932.334,04
4º TRIMESTRE 2008	34659.61399.100809.1.1.11-1052	859.562,93
1º TRIMESTRE 2009	11436.24166.100809.1.1.11-1521	885.625,14
2º TRIMESTRE 2009	09391.29177.021009.1.1.11-9802	858.425,02
3º TRIMESTRE 2009	17464.33014.031209.1.1.11-1609	1.048.128,21
4º TRIMESTRE 2009	06993.94439.240510.1.1.11 -3009	1.074.518,72

Os pedidos referem-se a créditos tomados sobre custos e encargos incorridos com o processo produtivo de ovos férteis e pintos de 1 dia, não gravados com a contribuição (não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero), nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, combinado com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Por meio do Despacho Decisório nº 39/2012, fls. 1.395 a 1.423, a DRF em Cascavel-PR deferiu o ressarcimento de R\$ 5.394.857,56. A glosa, no valor de R\$ 5.184.999,37, decorreu dos procedimentos de aferição realizados, tendo como base para a análise as informações contidas nos arquivos digitais apresentados, os relatórios apensados ao processo e os documentos fiscais identificados pelo requerente, em que se constataram divergências em algumas aquisições e operações com apropriação de crédito, resultando em glosas específicas, por linha identificativa de sua origem no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, conforme detalhamento e resumo mensal das glosas procedidas no período de 2006/2009, fls. 1.343 a 1.346.

A Fiscalização ajustou as seguintes linhas do DACON:

Linha 01 - Bens para Revenda nos anos de 2008 e 2009: glosa do crédito apropriado sobre aquisições no valor de R\$ 3.273.939,69, classificadas nos demonstrativos como "revenda" de produtos adquiridos com alíquota zero, tendo em vista a falta de previsão legal para a apropriação de créditos sobre aquisições de tal natureza e o fato de que não foram oneradas pela contribuição.

Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos para o anos de 2006 a 2009: glosa do crédito apropriado sobre aquisições no valor total de R\$ 24.068.257,26, classificadas nos demonstrativos como "insumos", mas que pela natureza das mercadorias, sua finalidade ou aplicação efetiva, quantidade e especificidade não se coadunam com a categoria de insumo, não se incorporam ao produto sob industrialização ou em produção e normalmente configuram gastos genéricos classificáveis como despesas e outros (ex: **correias, abraçadeiras, válvulas, rolamentos, contactor, parafusos, disjuntor, chaves, tubos, retentores, óleo de motor, lona de freio, filtros, etc. e fretes sobre tais produtos**), não fazendo jus ao crédito sobre tais aquisições, inclusive por falta de previsão legal, além de que também foram inseridas nesta categoria aquisições de produtos com **alíquota zero ou não tributados, como ovos férteis incubáveis, vacinas, etc.**

Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos (...) para o anos de 2006 a 2009: glosa do crédito apropriado sobre tais aquisições no valor total de R\$ 649.256,46

classificadas nos demonstrativos como "serviços", mas que pela natureza, finalidade ou aplicação efetiva, não estão diretamente vinculados e não se incorporam ao produto sob industrialização ou produção (ex.: **serviços de conserto de motores elétricos, rebobinagem de motores, serviços de aferição de balanças, serviços de lavagem de veículos, serviços de pá carregadeira, serviços de retroescavadeira, serviços mecânicos, serviço de recapagem de pneus, assistência técnica em veículos, serviços de aferição elétrica, serviços de troca de rolamentos, conserto de motor, etc.**), que normalmente configuram gastos genéricos classificáveis como despesas ou outros títulos mas sobre os quais não se admite créditos desta contribuição.

Linha 10 - **Sobre Bens do Ativo Imobilizado:** as glosas efetuadas mensalmente na apropriação de créditos sobre Ativo Imobilizado, com base no valor de aquisição, totalizam R\$ 25.119.155,70. Como este item envolve bens segregados em diversas origens da classificação contábil utilizada pela empresa, a fundamentação das respectivas glosas nas parcelas mensalmente apropriada, consiste nas seguintes características para cada tema:

- a) **Sobre Matrizes:** glosa do total de crédito apropriado neste item, tendo em vista o procedimento contábil inadequado na valoração e formação destes custos, em que foram apropriadas tão somente as notas fiscais de aquisição dos "pintos de um dia" e "pintos recriados" (adquiridos com alíquota zero), sem levar em conta ou manter registros de todos os demais custos incorridos na formação de cada lote de aves, até atingir a fase de início de postura. A ave não pode ser depreciada diretamente a partir da data de sua aquisição como pintainho, fora das condições normais para entrar em produção/postura, quando então inicia-se o seu ciclo degenerativo. Considerado ainda o fato de que aquisições similares também eram procedidas para fins de revenda ou mesmo canalizadas diretamente para conta de insumos com a produção de ovos férteis e pintos de um dia, muito embora, nestes casos, tais aquisições, também foram todas excluídas da base de cálculo da composição dos créditos, por se tratar de produtos adquiridos com alíquota zero e conseqüentemente sem direito ao crédito pretendido.
- b) **Sobre Máquinas e Equipamentos:** A parcela relativa a depreciação calculada em 60 meses, sobre bens adquiridos de forma fragmentada e que pela natureza não se incorporam diretamente ao setor de produção da empresa, ou não foram devidamente alocados contabilmente para caracterizar sua imobilização ou a qual máquina ou equipamento do setor produtivo foram incorporados na construção, pois, genericamente sem tal especificação e detalhamento contábil, são simplesmente peças e partes ou ainda serviços adquiridos isoladamente e que se classificam como despesa de manutenção. Outra característica típica deste grupo de aquisições é o **diminuto valor individual destas operações**, pois são em

geral peças e partes tais como: registro 1 ¼, TE ¾, Registro ¾ com rosca, válvula, união interna ¾, cabo flexível, fita isolante 10 MT, abraçadeira 25MM, arame galvanizado, lâmpada incandescente, catraca comum, plug macho 2P, conector perfurante, veda calha, roldana 36 X 36, plug fêmea 2P, arroela lisa 3/8, adesivo, disjuntor bifásico, etc.

- c) **Sobre Computadores e Periféricos:** parcela relativa a depreciação calculada em 60 meses, sobre bens adquiridos e que pela natureza são típicos de escritório ou administração e não se incorporam diretamente ao setor de produção da empresa, tais como: PLACA MÃE, MOUSE ÓPTICO, MEMÓRIA DDR 1GB, PROCESSADOR AM2 ATHON, TECLADO ABNT KMEX, FONTE ATX. 550W, MICRO COMPUTADOR, PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, SOFTWARE WINDOWS XP, CABO, CONECTOR RETO, ESTABILIZADOR 1KVA, IMPRESSORA EPSON LX, PENDRIVE 1 G, MONITOR15 SW500G, NOTEBOOK, etc.
- d) **Sobre Móveis e Utensílios:** A parcela relativa a depreciação calculada em 60 meses, sobre bens adquiridos e que pela natureza não se incorporam diretamente ao setor de produção da empresa, tais como: cadeira giratória, roupeiro, máquina de lavar roupa, mesa de escritório, TV 29", fogão, etc.
- e) **Sobre Veículos:** Aquela parcela relativa a depreciação calculada em 60 meses, sobre veículos adquiridos e que pela natureza (automóveis de passeio), não se incorporam diretamente ao setor produtivo da empresa, tais como: PALIO FIRE e um AUTOMÓVEL SIENA ELX FLEX.

Linha 12 - Devoluções de Vendas sujeitas a contribuição Evidenciado nos anos de 2008 e 2009 a apropriação de créditos sobre devoluções de vendas da empresa, no valor total de R\$ 953.566,50 (...) entretanto tais operações de retorno de mercadorias reportam-se a produtos que não foram onerados pela contribuição por ocasião da saída, logo a entrada a título de devolução também não pode gerar um crédito novo, pois estaria propiciando vantagem tributária extra e o sentido do crédito por devoluções é simplesmente anular o efeito da tributação anterior. Consiste em devolução de vendas de produtos que saíram com "alíquota zero", tais como ovos férteis incubáveis e pintos de um dia, portanto já desonerados e justificando-se a glosa sobre estas operações.

Registra-se ainda o expurgo de um crédito no valor de R\$ 141.643,55 para o 4º trimestre de 2009, fundado na ausência de origem e detalhamento no respectivo DACON em detrimento ao valor do crédito pleiteado no PER nº 06993.94439.240510.1.1.11-3009 por ser

considerado a maior que o justificado (solicita no PER R\$ 1.074.518,72 enquanto apresenta no DACON créditos de R\$ 981.630,26).

A listagem detalhando as Notas Fiscais, por tema, sobre as quais foram glosadas a apropriação de créditos do item anterior, devido ao grande volume, foram repassadas ao contribuinte em meio magnético mediante recibo de entrega, pelo sistema de validação e autenticação de arquivos digitais (SVA).

Em Manifestação de Inconformidade, fls. 1.430 a 1.472, o interessado pugna pela reversão da glosa do creditamento sobre as **aquisições de rolamentos, correias, abraçadeiras, válvulas, parafusos, disjuntores, chaves, tubos, retentores e lonas de freios, utilizados na manutenção de equipamentos; sobre as despesas de frete para o transporte dessas mercadorias, e sobre combustíveis e lubrificantes**. Destaca que, conforme o laudo sobre o processo produtivo acostado aos autos com a Manifestação de Inconformidade, tais itens são insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, combinado com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, tendo em vista que são gastos inseparavelmente ligados aos elementos produtivos e necessários à atividade. Aduz que os valores despendidos com **fretes para transporte de insumos** também devem ser considerados como insumos por se tratar de etapa essencial à atividade econômica.

Na continuação, controverte a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com **serviços utilizados como insumos, prestados na manutenção de armazéns, dos aviários, das balanças, da fábrica de ração, da frota, das granjas, de matrizeiros, de ninhos, de silos, de veículos, de máquinas e de equipamentos utilizados no processo produtivo**. Entende que, uma vez demonstrado que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos foram utilizados diretamente na fabricação, geram direito a crédito.

Pede reforma do acórdão recorrido para que sejam canceladas as glosas dos créditos oriundos das **aquisições de matrizes especificadas como “pintos recriados”**, sob o fundamento de que são produtos adquiridos com alíquota zero, não ensejando a tomada de créditos, tendo em vista que o inc. X, do art. 1º da Lei nº 10925, de 23 de julho de 2004, não previu redução de alíquota para os bens classificados no código 0105.11.10 da NCM. Requer, da mesma forma, que se reconheça o direito ao crédito sobre as aquisições de matrizes, por não estarem sujeitas à alíquota zero, nos termos do mesmo dispositivo. Alternativa e sucessivamente, pugna por que se reconheça o direito à tomada de crédito sobre aquisições de bens sujeitos à alíquota zero da contribuição porque a vedação constante do inc. II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, perverte o princípio da não cumulatividade.

Quanto à glosa dos créditos sobre **aquisições de bens do ativo imobilizado (registro, abraçadeiras, válvulas, lâmina incandescente, conectores, disjuntores, computadores, periféricos, móveis, utensílios, automóveis Fiat Siena e Palio)**, sob o fundamento de que não foi demonstrada sua direta aplicação na produção dos bens destinados à venda, diz que é indubitável que tais bens são imprescindíveis ao processo produtivo da recorrente.

Conclui, requerendo o abono de juros Selic ao valor do ressarcimento.

A 14ª Turma da DRJ/RPO julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 14-048.692, de 17 de fevereiro de 2014, fls. 3.300 a 3.317, teve ementa vazada nos seguintes termos:

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

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.

Somente são passíveis de apuração de créditos da não-cumulatividade os dispêndios com máquinas e equipamentos que estejam ligados à produção e sejam classificáveis no Ativo Imobilizado. Faltando um desses requisitos, os créditos não podem ser admitidos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. GLOSA.

Correta, por força de expressa determinação legal, a glosa imposta aos créditos apurados pela contribuinte a partir de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA.

Na relação processual relativa à verificação dos créditos da não cumulatividade pretendidos pelo contribuinte a título de restituição ou compensação, cabe a este a demonstração da obediência aos parâmetros legais de apuração relativos à comprovação da existência e à natureza dos dispêndios.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 14ª Turma da DRJ/RPO. O arrazoadado de fls. 3.324 a 3.360, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, digressiona sobre o direito de crédito da Cofins não cumulativa e sobre o conceito de insumo para esse fim e descreve o processo produtivo da recorrente, para repetir os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada, inclusive o requerimento de abono de juros Selic ao valor do ressarcimento.

Especificamente, quanto à glosa dos créditos tomados sobre a **aquisição de pintos de um dia e de pintos recriados**, considera que o desconhecimento por parte da Fiscalização do processo produtivo da recorrente foi fundamental para o equívoco cometido na interpretação do que significa o termo matriz. Ensina que o processo produtivo divide-se em

duas fases: a de recria e a de produção. É na fase de recria que são incorporadas as matrizes, denominadas de avozeiros, adquiridos de fornecedores de pintainhos. Esses avozeiros (matrizes) são adquiridos como pintos de um dia para que a empresa possa acompanhar seu crescimento e incrementar sua produtividade. Como regra, não são adquiridas aves adultas. Nada obstante, os pintos de um dia já são adquiridos com tal finalidade, registrados e contabilizados como tal. Insurge-se contra o fato de a Fiscalização ter deixado de considerar as aquisições de matrizes documentadas pelas notas fiscais **28523, 28537, 00243, 00242, 00466** e demais notas fiscais que diz comporem o doc. 1, que instruiria a peça recursal. Resume a insurgência, afirmando que, ao não acatar a classificação contábil atribuída pela recorrente, a Fiscalização acabou por equiparar as aquisições de matrizes à alíquota zero.

Pede provimento.

A numeração de folhas reporta-se à atribuída pelo processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 3.324 a 3.360 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO-14ª Turma nº 14-048.692, de 17 de fevereiro de 2014.

Matérias controvertidas

Circunscreva-se o litígio às glosas dos créditos tomados sobre (i) os serviços de manutenção, (ii) aquisições de peças, parte de máquinas e elementos de manutenção, na sua grande parte utilizada nos matrizeiros, (iii) sobre as aquisições de matrizes especificadas como “pintos recriados” e “pintos de 1 dia”; e (iv) sobre a aquisição de máquinas equipamentos e demais bens do ativo imobilizado.

Conceito de Insumo adotado neste voto

O CARF vem sufragando o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção. Ilustro:

Acórdão nº 3403-002.783, de 25 de fevereiro de 2014, Cons. Rosaldo Trevisan

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS .NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser

reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art.62- A de seu Regimento Interno.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

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

Acórdão nº 3403-002.656, de 28 de novembro de 2013, Cons. Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

**Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS
PROBATÓRIO.**

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

**ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.
VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

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

Particularmente, entendo ainda mais apropriado a especificidade do conceito deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317-MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são 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.

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Com esse conceito em com o processo produtivo da recorrente em vista, passemos à análise do caso concreto.

Tomada de crédito como insumo sobre (i) as aquisições de rolamentos, correias, abraçadeiras, válvulas, parafusos, disjuntores, chaves, tubos, retentores e lonas de freios, utilizados na manutenção de equipamentos e veículos, registrados no Ativo Permanente e (ii) os serviços de manutenção de armazéns, dos aviários, das balanças, da fábrica de ração, da frota, das granjas, de matrizeiros, de ninhos, de silos, de veículos, de máquinas e de equipamentos

Máquinas, equipamentos e veículos automotores são itens de ativação obrigatória, já contemplados com a possibilidade de creditamento com base nas despesas de depreciação. Deferir o creditamento a título de insumo, sobre o seu custo de aquisição, como pretende a recorrente, significaria beneficiamento dúplice, o que não se admite.

O mesmo raciocínio aplica-se em relação aos gastos com serviços de manutenção de armazéns, dos aviários, das balanças, da fábrica de ração, das frotas das granjas, de matrizeiros, ninhos e silos.

O CARF examinou, por ocasião da prolação do Acórdão nº 3403-002.536, a subsistência das glosas listadas pela Fiscalização correspondentes a aquisições de itens cujas conclusões se aplicam à hipótese ora em julgamento:

“Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação ao custo de aquisição dos insumos, com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um daqueles bens que foram glosados se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O exame da planilha de glosa revela que a maioria dos bens listados pela fiscalização pode ser considerado como passível de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, § 2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, § 1º, do RIR/99). Exemplo disso são as vestimentas de proteção dos empregados, os coturnos de segurança e os utensílios utilizados em laboratório.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas na planilha de fls. 335 a 379” .

Evidentemente, se esses gastos não são admitidos na base de cálculo, tampouco se admite que ensejem creditamento o fretes pagos para o transporte desses bens.

Mantenham-se as glosas procedidas a este título.

Glosa de créditos tomados nas aquisições de matrizes especificadas como “pintos recriados” e “pintos de 1 dia” (para revenda ou para integração do Ativo Permanente)

A glosa dos créditos tomados sobre as despesas de depreciação desse item deveu-se fundamentalmente ao inadequado procedimento contábil adotado pelo contribuinte. A Fiscalização considerou que as aves não podem ser depreciadas diretamente a partir da data de sua aquisição como pintainho, fora das condições normais para entrar em produção/postura, quando então inicia-se o seu ciclo degenerativo. Quanto aos créditos tomados nas aquisições para revenda, a Fiscalização glosou-os por se tratar de produtos adquiridos com alíquota zero.

O recorrente, a seu turno, discorre sobre o processo produtivo e sobre a conveniência para a sua produtividade da aquisição de matrizes ainda enquanto pintos de 1 dia.

Ademais, articula as Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-SH, para argumentar que os pintos de 1 dia classificam-se no código NCM 0105.11.10¹,

¹ 01 - Animais vivos.

0105 - Galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos.

01051 - - De peso não superior a 185 g:

010511 - -- Galos e galinhas

01051110 - De linhas puras ou híbridas, para reprodução

não sofrendo a redução de alíquota de que trata o inc. X do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Ainda, diferencia os pintos de 1 dia, adquiridos para revenda, dos que são adquiridos como matriz, para argumentar que, neste caso, escapam também da redução de alíquota já referida.

Alternativa e sucessivamente, pugna pela tomada de crédito sobre bens adquiridos com alíquota zero.

O pleito, sob qualquer ângulo que se analise, não merece acolhimento.

O argumento recursal de que os pintos de 1 dia adquiridos como matriz não sofreram a redução de alíquota não se sustenta. O inc. X do art. 1º da Lei nº 10.925², de 2004, reduz a zero a alíquota de incidência das contribuições sociais sobre a receita bruta de venda de pintos de um dia, sem qualquer distinção quanto a sua destinação (seja para revenda ou para criação como matrizes).

Ademais, o contribuinte canalizou para compor o saldo da conta objeto da glosa tão somente as notas fiscais de aquisição dos "pintos de um dia" e "pintos recriados", nela não foram computadas matrizes. Tanto não houve registro de matrizes que uma dos óbices levantados pela Fiscalização foi o fato de que a contabilização adotada pela contribuinte não acompanhou os animais adquiridos até o início da fase de postura, momento em que se tornam matrizes. Nesse sentido, a questão suscitada não tem razão de ser, já que a conta atingida não apresentava registro de aquisição de matrizes, mas, tão somente, de pintos de um dia.

Quanto à possibilidade de tomar créditos sobre as aquisições de bens não onerados pela Contribuição, a regra do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, é taxativa: não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso dos bens tributados à alíquota zero. Portanto, a par das tergiversações recursais, a glosa foi correta, seja no que diz respeito aos "pintos recriados" e "pintos de 1 dia" adquiridos para revenda (inc. I c/c inc. III do § 1º do art. 3º) ou mesmo para integração do Ativo Permanente (inc. VI c/c inc. III do § 1º do art. 3º).

Glosa dos créditos sobre aquisições de bens do ativo imobilizado

Quanto à glosa dos créditos sobre aquisições de bens do ativo imobilizado (registro, abraçadeiras, válvulas, lâmina incandescente, conectores, disjuntores, computadores, periféricos, móveis, utensílios, automóveis Fiat Siena e Palio), efetuada sob o fundamento de que não foi demonstrada sua direta aplicação na produção dos bens destinados à venda, o recorrente diz que é indubitável que tais bens são imprescindíveis ao processo produtivo da recorrente.

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

[...]

IX - pintos de um dia classificados no código 0105.11 da TIPI;

² Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

X - pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por G

ILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei nº 10.833, de 2003, assegura a tomada de créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Exige no entanto que esses bens tenham utilização na produção de bens destinados à venda.

Não há como admitir que itens como registro, abraçadeiras, válvulas, lâmina incandescente, conectores, disjuntores, computadores, periféricos, móveis, utensílios, automóveis Fiat Siena e Palio, destinados ao Ativo Permanente, ensejem a tomada de créditos, na forma do inc. III do § 1º do art. 3º, já que não guardam qualquer relação de pertinência ou essencialidade com o processo produtivo de ovos férteis e pintos de 1 dia.

Correção do valor do ressarcimento

O pleito de atualização monetária do valor do ressarcimento encontra óbice intransponível no art. 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Nego.

Conclusão

Em face do exposto, voto por que se negue provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 25 de fevereiro de 2015


Alexandre Kern