



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

Processo nº 10935.004860/2010-13
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.043 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS. RESSARCIMENTO.
Recorrente PLUMA AGRO AVÍCOLA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. BENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de bens destinados à manutenção do ativo imobilizado. Nem são insumos do processo produtivo e nem se caracterizam como fretes na operação de venda.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Não existe previsão legal para apropriação de créditos da não-cumulatividade da Cofins, na aquisição de bens ou serviços, utilizados como insumos, não onerados pela contribuição.

SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

É expressamente vedado por lei a atualização monetária do ressarcimento do saldo credor trimestral dos créditos da Cofins não cumulativa, pela taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial com relação ao conceito de insumos e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3402-002.682, de 25 de fevereiro de 2015 (fls. 3367 a 3379 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem nos pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de Cofins - Não Cumulatividade - Exportação, no valor total de R\$ 10.579.656,19, abrangendo fatos inerentes ao período do 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2009.

Por meio do Despacho Decisório 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 pela interessada, em que se constatarem 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.

Inconformado, com deferimento parcial do seu pleito, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade argumentando pela reversão da glosa do creditamento sobre as aquisições de rolamentos, correias, abraçadeiras, válvulas, parafusos, disjuntores, chaves, tubos, retentores e lonas de freios, utilizado 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 despacho decisório 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, 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 improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por maioria de votos, negou provimento ao recurso, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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 contemplada 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 contemplada com a possibilidade de creditamento sobre as respectivas despesas de depreciação, não ensejam o creditamento como insumo.

CRÉDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. 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 Contribuição 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

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 3402 a 3435) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: (1) ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas; (2) ao creditamento sobre despesas de bens incorporados ao Ativo Imobilizado; e (3) à incidência de correção monetária sobre o valor ressarcido.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de nºs 3302-00.226, 9303-001.035 e 3301-001.470, para a divergência (1); 3802-004.259 e 3301002.411, para a divergência (2); e 3202-001.441, para a divergência (3). Em face da restrição constante do § 5º do art. 67 do RICARF, para fins de verificação da divergência (1), somente os dois primeiros acórdãos referidos no arrazoado recursal foram examinados. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 3440 a 3524.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido parcialmente, conforme despacho de fls. 3527 a 3535, sob o argumento que apenas restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais relativamente às seguintes matérias: a) conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas; e, b) correção monetária sobre o valor ressarcido.

No reexame de admissibilidade às fls. 3536 e 3537, decidiu-se manter na íntegra o despacho que deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 3539 a 3554, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 3527 a 3535.

Mérito

As matérias enfrentadas pela Contribuinte em sede de apelo especial são referentes à: a) conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas; e, b) correção monetária sobre o valor ressarcido.

a) conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é 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.

E que diante disto, sempre entendi 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.

Essa discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa, até que sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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.

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.

Diante desta decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, traz que 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. Ademais, ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Para melhor elucidar, transcrevo trechos 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.”

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.”

No presente caso, estamos tratando de uma empresa produtora de ovos férteis, pintos de um dia, fabricação de ração e exportação de ovos férteis e pintos de um dia.

A lide envolve a tomada de crédito como insumo sobre:

1/- 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.

Conforme Laudo do Processo Produtivo, anexado junto com a manifestação de inconformidade, tem-se que os gastos estão diretamente ligados aos elementos produtivos, necessários à atividade produtiva. Vê-se que o Laudo Técnico da Cadeia de Procedimentos e Produtos empregados no processo produtivo demonstra detalhe da utilização de cada insumo em cada fase – o que, por conseguinte, é de se constatar que tais insumos sofrem desgaste contínuo com a fabricação das mercadorias exportadas.

Conforme laudo acostado nos autos constata-se que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos foram utilizados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados a venda, pagãos a pessoa jurídica domiciliada nos pais.. Desta maneira geram direito ao crédito.

2-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)

No que tange à aquisição de pintos de um dia e pintos recriados, é de se recordar que o acórdão recorrido entendeu que as aquisições de pintos de um dia e pintos recriados não poderiam ser computadas como se matrizes fossem.

Conforme se demonstra do laudo, o processo produtivo é composto de duas fases bem distintas– a fase de recria e a fase de produção. É na fase de recria que são incorporadas as matrizes, denominados de avoseiros. São adquiridos como pintos de um dia, pelo simples fato de que a empresa pode acompanhar e controlar seu crescimento com o objetivo de obter aves com melhor uniformidade possível através da dosagem semanal de uma amostragem de aves, aliados às seleções por peso ou conformação corporal das aves.

Os pintos de um dia já são adquiridos já com tal finalidade, registrados e contabilizados como tal. Não obstante, recorda-se que a Fiscalização acabou por equiparar as aquisições de matrizes à alíquota zero.

Relativamente a esse item, manifesto minha concordância com o voto do acórdão recorrido – o que, peço licença para transcrever a parte que interessa:

“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 um 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 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação que lhe foi dada pelo art. 31 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).”

Esse entendimento se conforta no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02:

“[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

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.

[...]”

Sendo assim, nessa parte, nego provimento ao recurso do sujeito passivo.

Por fim, vale ressaltar que na sessão do dia 19 de setembro de 2017, foi julgado por essa Câmara Superior o Processo n.º 10935.004859/2010-81, Acórdão nº 9303-005.678, da mesma contribuinte e com os fatos acima exposto. Naquela ocasião, a turma decidiu da seguinte forma:

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, exceto (i) quanto aos itens referentes a computadores e veículos, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Charles Mayer de Castro Souza, que lhe deram provimento e (ii) quanto aos demais itens, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à atualização pela taxa Selic sobre o ressarcimento de saldos credores das contribuições, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram

provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto aos itens referentes a computadores, a veículos e à atualização pela taxa Selic, o conselheiro Demes Brito.

IMPOSSIBILIDADE DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC

No que tange ao direito à atualização monetária sobre eventual crédito do sujeito passivo - ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativas - exportação, após a compensação da contribuição devida no mercado interno (art. 5º da Lei 10.637/02 e art. 6º da Lei 10.833/03), caso haja o direito, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Tem-se que tal previsão consta do §4º do art. 39 da Lei 9.250/95, que estabelece:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)”

Ora, vê-se que a Administração Pública tem como interesse a adoção da referida taxa para cobrar um valor através da aplicação de um percentual de um número real e concreto sendo referencial para as demais taxas de juros aplicáveis na economia brasileira.

Tal índice possui aplicação cumulada, seja como correção monetária, seja como juros, visando a penalização do pagamento em mora, ou aplicado com conotação

indenizatória, tendo em vista possíveis danos patrimoniais.

Frise-se que a jurisprudência da E. 3ª Turma da CSRF do CARF, aplicando, inclusive, o art. 62 do RICARF, pacífica quanto a supramencionada incidência da Selic para restituição/compensação do montante de tributo pago indevidamente, em face de mora imputável à administração pública, senão vejamos:

"Acórdão 9303002.392

Ementa: IPI. CRÉDITO ACUMULADO. LEI Nº 9.779/1999. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA 62A RICARF.

De ser admitida a incidência da taxa Selic a partir da protocolização do pedido de ressarcimento em razão de restar caracterizada a oposição do fisco plasmada no período compreendido entre a protocolização do pedido de ressarcimento – 25.05.2001 – e a homologação – 01.11.2005. "

E, salienta-se ainda que a incidência dessa taxa é critério utilizado pelo Fisco para correção dos débitos cobrados do contribuinte em mora, estando assim, por analogia, demonstrado o direito de o mesmo ao proceder a compensação do montante pago indevidamente, embasado, principalmente, no princípio da isonomia.

Eis que o mínimo esperado é que o indébito, quando devolvido ou compensado, seja acrescido também de taxa devidamente aplicável para correção do prejuízo sofrido.

Portanto, cabe a incidência da taxa Selic para correção do quantum referente ao crédito que tem direito a recorrente.

Tal como ocorre, no caso presente, o que entendo que os créditos da recorrente devem, sim, ser corrigidos pela Selic.

Caso contrário, representaria enriquecimento ilícito do fisco.

Suporta ainda tal entendimento o julgado do processo 16366.000228/2009-

37, pela 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF ao proferir em 25/10/2012 o acórdão 3802001.418, assim ementado (grifos e destaques meus):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NECESSÁRIOS À COMPRA DE MATÉRIA PRIMA. INSUMO APLICADO NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, por serem considerados insumos, os gastos com serviços de corretagem de compras de matéria-prima, utilizada destinados à venda, integram a base de cálculo do crédito da referida Contribuição, nos termos do art. 3º, § 1º, I, da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITO ESCRITURAL BÁSICO. SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO PELA A TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, que veda a atualização monetária e a incidência dos juros, não se aplica quando a mora decorre de impedimento ou de óbice da Administração Fazendária. Recurso provido em Parte.”

Em vista do exposto, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Independentemente desse entendimento, conforme se depreende da análise dos autos do processo, entendo que houve mora da autoridade fazendária em analisar a veracidade do crédito objeto de pedido de ressarcimento. Eis que o pedido de ressarcimento foi apresentado em 30.1.04, tendo sido retificado pela recorrente em 7.11.05. e somente em 18.3.05 – após 5 anos e 7 meses deu-se início à fiscalização para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo. E, posteriormente, em 30.6.09, encerrou-se a fiscalização com emissão do despacho decisório somente em 19.10.10.

O que resta ainda observar aos que aplicam dessa forma – pela observância do decidido o STJ no REsp 1.150.188 – SP:

“TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – IPI – AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS – INCIDÊNCIA – PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL

*1. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento. **Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco.** Orientação ratificada no julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia 1.035.847/RS, examinado sob o rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008.*

2. É qüinqüenal a prescrição da ação que pretende reconhecer o direito ao creditamento escritural do IPI.

3. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.”

(REsp 1.150.188 - SP, Rel. Ministro ELIANA CALMON, julgado em 20/04/2010)”

Em vista do exposto, nessa parte, entendo que assiste razão ao sujeito passivo

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento em parte ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões quanto ao conhecimento e mérito do recurso especial apresentado pelo contribuinte.

O recurso especial do contribuinte abordou 3 matérias:

- 1) Conceito de insumos;
- 2) Creditamento sobre despesas de bens incorporados ao ativo imobilizado; e
- 3) Incidência da correção monetária sobre o valor ressarcido.

Como bem relatado, o recurso especial não foi conhecido quanto ao item 2, creditamento sobre despesas de bens incorporados ao ativo imobilizado. Concorde com o conhecimento do recurso especial em relação aos itens 1 e 2, pois bem demonstradas as divergências de entendimento entre turmas do CARF com a apresentação dos acórdãos paradigmas.

Porém, suscitando a divergência atinente à matéria 1, conceito de insumos, o contribuinte pretende rediscutir itens do acórdão recorrido que foram decididos no âmbito da matéria 2, creditamento sobre despesas de bens incorporados ao ativo imobilizado, a qual teve o seu seguimento barrado por despacho de admissibilidade aprovado pelo então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Nesse sentido não se conhece dos seguintes itens do recurso especial: Tomada de créditos 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.

Para ficar bem demonstrado que o acórdão recorrido negou o crédito em relação a esses itens, não com base no conceito de insumos, mas por se referirem a itens do ativo imobilizado, transcrevo abaixo trecho do acórdão:

(...)

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.

(...)

Portanto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, somente na parte em que os créditos da não cumulatividade da Cofins foram rejeitados exclusivamente com base no conceito de insumos e em relação à possibilidade de correção dos créditos pela taxa Selic.

Mérito

Conceito de insumos

Antes de adentrar aos itens específicos deste processo, necessário se faz abordar alguns pontos genéricos a respeito do conceito de insumos:

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender 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. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que

tratam os arts. 1036 e seguintes do NCP, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei nº 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente**

aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, **permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analizando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP

1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão:

Fretes no transporte de bens destinados à manutenção do ativo imobilizado

Como visto do acórdão do STJ, os fretes foram afastados de plano de sua análise fática para verificação do direito ao crédito. Na verdade, os serviços de frete, em regra não são insumos do processo produtivo. Somente seriam insumos quando agregado a uma prestação de serviços ou quando o frete é utilizado dentro do processo produtivo, como por exemplo, no frete para o transporte de produtos em elaboração entre as unidades industriais do contribuinte.

Nesta circunstância, a jurisprudência desta turma da CSRF, é no sentido que os fretes na aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não se constituem em **insumos** do processo produtivo. O seu crédito somente é admitido ao incorporarem o custo dos insumos, tendo estes direito ao crédito. Outra possibilidade de aproveitamento de créditos nos serviços de fretes referem-se aos vinculados à operação de venda. Nesta situação, não na condição de insumos, mas por determinação legal do art. 3º, inc. IX da Lei nº 10.833/2003.

A mesma conclusão se dá quando o serviço de frete é utilizado para aquisição de bens destinados à manutenção do ativo imobilizado. Ora, se o próprio bem transportado não é insumo do processo produtivo, quem dirá o seu frete. Sendo certo que o serviço de frete não é utilizado no processo produtivo e nem tem relação de essencialidade com o processo, a legislação não permite tal creditamento.

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)

Concordo com o voto da relatora que negou provimento ao recurso especial nesta matéria.

Possibilidade de correção dos valores do ressarcimento

O direito ao ressarcimento em discussão no presente processo referem-se à créditos excedentes apurados no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

A atualização monetária do ressarcimento de saldo credor da Cofins não cumulativa, calculados à taxa Selic, é expressamente vedado pela própria Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu o regime não-cumulativo, assim dispondo:

“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”

Contra disposição expressa da lei não é cabível aplicar analogias com decisões judiciais não aplicáveis ao caso concreto, como pretende a relatora.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal