



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

Processo nº 10935.004861/2010-50
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.679 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente PLUMA AGROAVÍCOLA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO E MANUTENÇÃO EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, produtora de ovos férteis, pintos de um dia, fabricação de ração e exportação de ovos férteis e pintos de um dia, deve-se conferir que a fabricação de ração integra também a sua cadeia de produção.

Sendo assim, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se impor a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, correias, abraçadeiras, válvulas, rolamentos, contactor, parafusos, disjuntor, chaves, tubos, retentores, óleo motor, lona de freio, filtros, materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos. Eis tais itens serem empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo, enquadrando-se no conceito de insumo.

FRETES DE INSUMOS.

Cabe encartar no conceito de insumos os fretes de insumos empregados no processo produtivo, vez serem essenciais à atividade do sujeito passivo.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NOS SETORES PRODUTIVOS

Constatado que os combustíveis e lubrificantes são utilizados no processo fabril, eis que direcionados aos equipamentos de fabricação das rações

balanceadas para as aves, ao sistema de comedouros, às campânulas de aquecimento ou às máquinas de aquecimento, aos motores de ventilação, dentre outros, é de se impor a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com os referidos combustíveis e lubrificantes.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de conserto de motores elétricos, de aferição de balanças, de lavagem de veículos, de pá carregadeira, de retroescavadeira, mecânicos, de recapagem de pneus, de assistência técnica em veículos, de aferição elétrica de troca de rolamentos e de conserto de motor utilizados diretamente no processo produtivo devem ser considerados serviços essenciais à atividade do sujeito passivo, gerando direito a constituição de crédito das contribuições ao PIS e à Cofins.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS.

Considerando que as máquinas e equipamentos são utilizados nos aparelhos das granjas - sistema de comedouro e sistema de ventilação e na fabricação de ração, sendo essenciais à sua atividade, é de se impor a constituição de crédito das contribuições sobre tais máquinas e equipamentos.

Cabe trazer que a fábrica de ração para a alimentação das aves matrizes, tem, entre outros, como principais equipamentos, máquinas para pré-limpeza, moega de recepção de grãos, moega de abastecimento de ingredientes, moega do misturador, silos de armazenagem, moinhos, helicoides, elevadores, empilhadeira, balanças, painel de controle, misturador, pallets, pulmão, tanque para óleo, tanque para acidificante de ração e silos de expedição.

AQUISIÇÃO DE BENS À ALÍQUOTA ZERO. MATRIZES. PINTOS RECRIADOS E PINTOS DE UM DIA

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

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. COMPUTADORES E VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No presente caso, as glosas referentes a Computadores e Veículos por não se tratar de insumos essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, impede a geração de créditos.

Os computadores e veículos automotores são bens do ativo imobilizado, já contemplados com a possibilidade de creditamento, despesas de depreciação calculada em 60 meses.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC SOBRE O RESSARCIMENTO DE SALDOS CREDORES DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, não incide correção monetária sobre créditos escriturais. O artigo 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, veda atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, 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 Ceconello, 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.

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

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(assinado digitalmente)
Demes Brito - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado) e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 3402-002.683, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 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.”

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial em face do r. acórdão, trazendo, entre outros, que, relativamente:

- Ao direito aos créditos excluídos da base de cálculo para o ressarcimento do PIS não cumulativo – exportação:
 - ✓ Está autorizada a aproveitar créditos de PIS e Cofins nas aquisições dos insumos utilizados em todas as fases de seu processo produtivo;
 - ✓ A despeito do aproveitamento de crédito de insumos adquiridos no mercado interno, está desobrigada do recolhimento da mesma contribuição sobre as receitas decorrentes de exportação, segundo disposição expressa do art. 5º da Lei 10.637/02 e art. 6º da Lei 10.833/03, e das saídas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, nos termos do inciso I do § 3º do art. 1º da Lei 10.637/02.
- Ao Conceito de Insumos:
 - ✓ Os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à Cofins;
 - ✓ As INs 247/02 e 404/04 não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;
 - ✓ O critério que mais se coaduna com a noção de receita é o adotado pela legislação do IR, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais podem ser deduzidos.
- Ao direito à atualização monetária – taxa Selic – seria incidente sobre o crédito concedido em favor do sujeito passivo, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95 c/c o art. 66, § 3º, da Lei 8.383/91 e art. 108 do CTN.

Em Despacho às fls. 1783 a 1790, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto, apenas, em relação ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas e à correção monetária sobre o valor ressarcido.

Em Despacho de Reexame de Admissibilidade, foi decidido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais manter na íntegra o despacho do Presidente da Câmara.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, insurgindo, entre outros, que serão insumos aqueles elementos utilizados/aplicados diretamente em sua fabricação/prestação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Sendo assim, conheço do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, ressurgindo com a discussão acerca:

- Do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas; e
- Da correção monetária – taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido.

Contrarrazões devem ser consideradas, pois tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer a priori sobre o conceito de insumos.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

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

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos

decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

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

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

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

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

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

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

Isso, ao dispor:

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

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

[...]

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

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

a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído)

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

[...]”

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

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

[...]

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

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]"

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

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

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

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

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

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

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

produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. *Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

7. *Recurso especial provido."*

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

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

*"COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE –
INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE*

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

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

Precedentes.

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

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

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

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, vê-se que insurge o sujeito passivo a discussão acerca da constituição de crédito das contribuições.

A priori, importante trazer que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, produtora de ovos férteis, pintos de um dia, fabricação de ração e exportação de ovos férteis e pintos de um dia.

Em relação aos itens discutíveis para a constituição de crédito das contribuições, entendo que assiste razão ao sujeito passivo em relação aos seguintes itens:

- Às peças e partes de reposição e manutenção:
 - ✓ Correias;
 - ✓ Abraçadeiras;
 - ✓ Válvulas;
 - ✓ Rolamentos;
 - ✓ Contactor;

- ✓ Parafusos;
- ✓ Disjuntor;
- ✓ Chaves;
- ✓ Tubos;
- ✓ Retentores;
- ✓ Óleo motor;
- ✓ Lona de freio;
- ✓ Filtros;
- ✓ Materiais de manutenção;
- ✓ Peças de reposição de máquinas e equipamentos.

Conforme Laudo do Processo Produtivo, 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.

- Fretes dos produtos listados acima;

Por se tratar de insumos, inegável que se encartam no conceito de insumos.

- Combustíveis e lubrificantes utilizados nos setores produtivos.

Nos termos do Laudo técnico descritivo do processo produtivo é de se constatar a utilização dos mesmos no processo fabril, para funcionamento dos equipamentos utilizados na fabricação das rações balanceadas para as aves (máquina para pré limpeza de milho, moega de recepção de grãos, moega de abastecimento de ingredientes, moega do misturador, silos de armazenagem, moinhos, helicoides, elevadores, empilhadeiras, balanças, painel de controle, misturador, pallets, pulmão, tanque para óleo vegetal, tanque para acidificante de ração e silos de expedição), sistema de comedouros tipo Calha Casp, campânulas de aquecimento ou máquinas de aquecimento, motores de ventilação, dentre outros.

Todos os equipamentos necessitam de óleo e lubrificantes para o devido funcionamento e são utilizados no processo fabril

- Fretes de insumos;

Por ser essencial à atividade, encartam-se no conceito de insumos.

- Serviços:

- ✓ De Conserto de motores elétricos;
- ✓ De Aferição de balanças;
- ✓ De Lavagem de veículos;
- ✓ De Pá carregadeira;
- ✓ De Retroescavadeira;
- ✓ Mecânicos;
- ✓ De recapagem de pneus;
- ✓ De assistência técnica em veículos;
- ✓ De aferição elétrica;
- ✓ De troca de rolamentos;
- ✓ De conserto de motor;

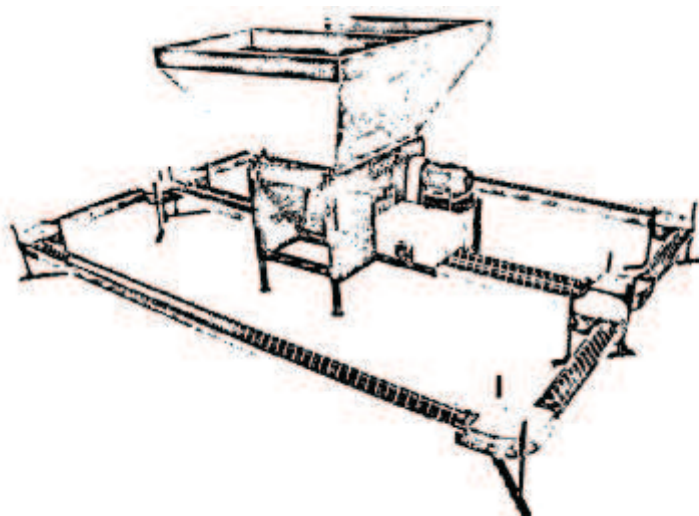
Conforme laudo acostado nos autos, constata-se que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos foram utilizados diretamente na fabricação.

- Máquinas e equipamentos, computadores e periféricos, móveis e utensílios e veículos;

Conforme Laudo, vê-se que tais bens são imprescindíveis ao processo produtivo, eis que as máquinas e equipamentos são utilizados nos aparelhos das granjas e na fábrica de ração.

Ora, o sujeito passivo possui fábrica de ração para a alimentação das aves matrizes, tendo como principais equipamentos: máquinas para pré-limpeza, moega de recepção de grãos, moega de abastecimento de ingredientes, moega do misturador, silos de armazenagem, moinhos, helicoides, elevadores, empilhadeira, balanças, painel de controle, misturador, pallets, pulmão, tanque para óleo, tanque para acidificante de ração e silos de expedição.

Eis o sistema de comedouros tipo calha:



Sistema de comedouros tipo calha Caspi®

E a Fabricação de ração:



Vista interna fábrica de rações

Ademais, os computadores são utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar. E, conforme laudo técnico, o conforto térmico na fase inicial se faz através de campânulas de aquecimento ou máquinas de aquecimento, alimentado à GLP.

Eis o sistema de aquecimento de aviários:



Sistema de aquecimento de aviários: campânula e máquina de aquecimento.

E o sistema de ventilação por exaustores:



Sistema de ventilação por exaustores

Quanto aos veículos, tem-se que são específicos e servem para o transporte de pessoal da área técnica e materiais para as áreas restritas e controladas para evitar contaminação.

Logo, para garantir a segurança do sistema de grades



Sistema de arco de desinfecção para veículos

Sendo assim, em relação aos itens descritos acima, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

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.



Matrizes com barreira vegetal

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 parte:

“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.

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.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 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 9303-002.392

Ementa: IPI. CRÉDITO ACUMULADO. LEI Nº 9.779/1999. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA 62-A 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 3802-001.418, 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 QUINQUÊNAL

*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 n.º 08/2008.*

2. É quinquenal 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.

Destarte, conheço do recurso interposto pelo sujeito passivo e dou provimento parcial ao sujeito passivo.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito, Redator Designado

Com a devida vênia, divirjo da Ilustre Relatora Conselheira Relatora Tatiana Midori Migiyama, tocante ao direito a créditos de PIS/COFINS, em relação a computadores e veículos, bem como à atualização pela taxa Selic sobre o ressarcimento de saldos credores das contribuições.

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), todavia, 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 exaustiva.

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 inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, 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 à 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 casu, trata-se de Despacho Decisório que analisou Pedidos de Restituição e Declarações de Compensação veiculadas pela contribuinte e que, após as análises procedidas sobre as apurações da contribuição para o Programa de Integração Social pela modalidade não cumulativa, culminou por reconhecer parcialmente o direito creditório postulado. Conseqüentemente, das compensações declaradas, parte foi homologada integralmente e parte não homologada em função dos créditos a que estavam vinculadas. Ainda em consequência do montante do direito creditório reconhecido, parte do ressarcimento pleiteado foi deferido.

Na fundamentação do Despacho Decisório nº 38/2012, a Autoridade Fiscal assim se manifesta:

"08. Os valores apontados nos pedidos de ressarcimentos espelham créditos apurados e declarados pelo contribuinte sobre os diversos custos e encargos geradores do benefício, incorridos n o processo produtivo da empresa, em seus produtos fabricados e vendidos no mercado interno, com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência desta contribuição, basicamente ovos férteis e pintos de um dia, nos termos do artigo 17 da Lei 11.033/04, combinado com o artigo 16 da Lei 11.116 de 18/05/05:

“art. 16 – O saldo credor da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das leis 10637/02 e 10.833/03 e do art. 15 da Lei 10.865/04 acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04, poderá ser objeto de:

I- compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos ...,

II- *pedido de ressarcimento em dinheiro, observado a legislação específica aplicável à matéria.*"

(...)

Linha 10 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado

33 As glosas efetuadas mensalmente na apropriação de créditos sobre Ativo Imobilizado, com base no valor de aquisição, conforme detalhado em planilhas de controle apresentadas estão resumidas as fls. 1361/1364 e totalizam em base de cálculo de 2006 a 2009 o valor de 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:

(...)

*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, NOTBOOK, 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".*

Por outro lado, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, com entendimento de que o conceito de insumo, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, como sendo todos os 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 empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Nada obstante, a Relatora do voto vencido sustenta que se deve observar o princípio da essencialidade para definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento da COFINS não cumulativa, referente a veículos, computadores, bem como atualização do crédito pela Taxa SELIC. Vejamos seus fundamentos:

"Ademais, os computadores são utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar. E, conforme laudo técnico, o conforto térmico na fase inicial se faz através de

campânulas de aquecimento ou máquinas de aquecimento, alimentado à GLP;

Quanto aos veículos, tem-se que são específicos e servem para o transporte de pessoal da área técnica e materiais para as áreas restritas e controladas para evitar contaminação;

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".

Discordo de tal entendimento, compulsando aos autos verifico que a Contribuinte atua no seguimento agroindustrial, comercial e de exportação, conforme objetivo social apontado na Cláusula Segunda da Quarta Alteração Contratual, com cópia as fls. 846/870, com destaque no período sob análise para a produção de ovos férteis, pintos de um dia, **fabricação de ração e exportação de ovos férteis e pintos de um dia**, sendo estas **últimas** atividades as **configuradoras** da origem do pleito.

Sem embargo, penso que o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento 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, inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito da COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

"Art. 3º (...)

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. 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;

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES;

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

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

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

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

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

Destarte, o conteúdo contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos da COFINS. Diferentemente do presente caso, **as glosas referentes a Computadores e Veículos - (Bens do Ativo Imobilizado)** não são **insumos** essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, impedindo, assim, a geração de créditos.

Sem embargo, os computadores e veículos automotores são bens do ativo imobilizado, já contemplados com a possibilidade de creditamento, despesas de depreciação (Depreciação calculada em 60 meses), deferir tal creditamento a título de insumo, seria autorizar a Contribuinte compensar duplamente tais créditos.

IMPOSSIBILIDADE DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC

Em regra, não incide correção monetária sobre os créditos escriturais. A Contribuinte requerer atualização monetária do valor do ressarcimento, contudo, o artigo 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, veda a correção monetária. Vejamos:

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.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Contribuinte, para manter as glosas referentes a Computadores e Veículos, por não se tratar de insumos essenciais ao processo produtivo, bem como à atualização monetária pela taxa Selic sobre o ressarcimento de saldos credores da contribuição (COFINS).

É como voto.

(assinado digitalmente)
Demes Brito