



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

<b>Processo nº</b>	10945.000752/2010-44
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-004.342 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	29 de agosto de 2017
<b>Matéria</b>	COFINS - DCOMP
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL COPAGRIL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO/DEPRECIAÇÃO. BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO.

Os créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado podem ser aproveitados tão-somente em relação às aquisições para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

EXPORTAÇÃO. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sendo que a possível exportação posterior dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

Recurso Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em relação ao ressarcimento da atividade agroindustrial, em negar provimento por unanimidade. Os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel votaram pelas conclusões, nos termos da declaração de voto do Conselheiro Carlos Daniel. Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso para reverter as seguintes glosas:I) Equipamento de Proteção Individual, II) Pallets de transporte, III) Detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza, higienização, produtos para tratamento de efluentes, IV) Bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos industriais, e V) Análise laboratorial, análise química, pesquisa de salmonella e material de laboratório. O Conselheiro Jorge Freire, relator, negou provimento ao recurso quanto à reversão das glosas. O Conselheiro Waldir Navarro negou provimento ao recurso em relação aos itens III, IV e V, antes descritos. Designado redator para o voto vencedor o Conselheiro Carlos Daniel.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e Relator

*(assinado digitalmente)*

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Souza Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

## Relatório

Por bem descrever os atos e fatos processuais, adoto o relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos:

*Trata o processo de Pedidos de Ressarcimento de créditos de Cofins – Mercado Externo, apurados no regime de incidência não-cumulativa, correspondentes aos períodos do 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008, no montante de R\$ 6.733.851,36, nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cumulado com declarações de compensação que totalizam R\$ 1.150.370,57.*

*Consta informação da Seort DRF/Foz que o presente processo foi formalizado para efetuar os procedimentos de compensação e, para tanto, foi juntado a este processo por ‘apensação’ o processo nº 10945.006671/200752, composto de 62 volumes, constituídos pelas folhas nºs 1 a 12.324.*

*A DRF em Foz do Iguaçu/PR, por meio do Despacho Decisório, datado de 27/07/2010 (fl. 29), com fundamento na Informação Fiscal Seort DRF/Foz nº 229/2010 (fls. 04/28), reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 3.589.707,98, homologando as Declarações de Compensação apresentadas, até o limite do valor reconhecido.*

---

*Na análise realizada pela autoridade administrativa, a partir das informações fornecidas pela interessada, foram constatadas as seguintes irregularidades:*

**1. Receitas de Exportação**

- a) Relativamente à receita de exportação direta, foram identificadas notas fiscais de venda com o código de operação fiscal – CFOP 7.501 (Exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação), que é utilizado pela empresa quando, ao atuar como comercial exportadora, remete mercadorias para exportação, mas essa operação não possibilita a apuração de créditos. As referidas receitas foram excluídas da rubrica de exportação e foram consideradas no total de receitas para fins de cálculo dos índices mensais;*
- b) também foram verificadas notas fiscais cuja exportação não foi averbada, não havendo comprovação da efetiva exportação, e uma NF em que a mercadoria foi devolvida, portanto, a operação de exportação não ocorreu;*
- c) em relação à exportação indireta (efetuadas às empresas comerciais exportadoras), foram glosadas as notas fiscais cujo local de destino das mercadorias vendidas não é um recinto alfandegado e também NF em que o destinatário da venda é diferente do exportador que consta nos registros de exportação.*

**2. Receitas com Suspensão Vendas de produtos agropecuários para agroindústria com suspensão somente veio ocorrer a partir de 4 de abril de 2006, com a publicação da IN SRF nº 636/06, tendo sido reclassificadas as receitas declaradas como suspensas anteriores a essa data. As receitas não consideradas como suspensas foram excluídas da base de cálculo das contribuições em função do ato cooperativo.**

**3. Ajustes e exclusões relativos ao ato cooperativo Inclusão indevida de produtos alíquota 0% no custo da venda de aves no mercado interno, por já ter sido utilizado como parâmetro para cálculo da exclusão da base de cálculo referente ao ato cooperativo.**

**4. Créditos glosados**

- a) Aquisições de bens para revenda de pessoa física, por não estarem sujeitas ao pagamento da contribuição;*
- b) aquisições de produtos tributados à alíquota 0%, que não geram direito a crédito;*
- c) revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, já que não há pagamento relativo a fato gerador presumido, a ocorrer em etapa posterior da cadeia;*
- d) bens que não se enquadram no conceito de insumos: equipamentos de proteção individual; detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza, higienização, produtos químicos, produtos de laboratório, produtos para tratamento de esfluentes, combustíveis, lubrificantes e peças para manutenção de veículos da frota; e pallets de madeira;*
- e) adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas cuja aquisição não se sujeita à incidência das contribuições; operações de transferência de bens entre estabelecimentos da própria empresa; e ocorrência de duas NF duplicadas;*

f) serviços não utilizados como insumos: serviços de análise laboratorial, de pesquisa, de manutenção em veículos ou empilhadeiras, dentre outros;

g) valores pagos a título de encargos, taxas e multas, que não se caracterizam como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa; e

h) encargos de depreciação de bens escriturados no ativo imobilizado, mas que não são utilizados diretamente na produção de mercadorias destinadas à venda; e itens que não podem ser depreciados: despesas de energia elétrica, de desembaraço de importação marítima e serviço de engenharia de software.

Foi apurado, ainda, na análise dos Dacon e dos memoriais apresentados, que a contribuinte somente registrou a devolução de bens vinculados a receitas tributadas no mercado interno, apesar de não ter influência na análise do pedido de ressarcimento, uma vez que esses créditos não podem e nem foram utilizados para compor o pleito em análise.

**Por fim, foram integralmente excluídos os valores do crédito presumido vinculado às atividades agroindustriais utilizados pela contribuinte para compor seu pedido, em função da ausência de permissivo legal para utilização desses créditos para fins de ressarcimento.**

Cientificada em 27/07/2010, a interessada, por intermédio de seu procurador legalmente habilitado, ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 60/71, em 26/08/2010, tecendo, em síntese, as argumentações a seguir expostas.

Comenta sobre o sistema da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, em que permite às pessoas jurídicas o direito ao crédito (ordinários e presumidos) sobre os insumos adquiridos e empregados na produção de bens destinados à venda, mas, em razão da imunidade tributária (que exonera a incidência dessas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de venda de mercadorias para o exterior), as pessoas jurídicas com características exportadoras, por não terem débito tributário na venda de seus produtos, acumulariam todos os créditos originários dos insumos empregados na produção. Em razão disso, diz que a Lei nº 10.637, de 2002, garantiu que os créditos ordinários e presumidos pudessem ser compensados e/ou ressarcidos em dinheiro, a cada trimestre civil. Contudo, a Lei nº 10.925, de 2004, revogou o referido dispositivo, passando a disciplinar o crédito presumido em seu art. 8º. Ato contínuo, a SRF editou o ADI nº 15/2005, interpretando que o direito ao ressarcimento refere-se exclusivamente ao art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, somente poderia ser utilizado para compensação com a própria contribuição.

Nesse contexto, alega que os dispositivos veiculados pelo Ato Declaratório Interpretativo criam limitações à margem das regras constitucionais e legais sobre o tema, em flagrante violação a diversos princípios tributários, conferindo interpretação tendenciosa e gramatical a dispositivos que devem receber análise sistêmica e interpretação autêntica.

Diz que a modificação trazida pela Lei nº 10.925 não teve como objetivo criar qualquer óbice na sistemática de aproveitamento do crédito presumido, sendo seu único propósito o de reduzir o valor das alíquotas a serem aplicadas nas aquisições para efeito de crédito presumido, como consta na exposição de motivos da referida Lei e da súmula legislativa.

Ressalta que o § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, encontra-se em pleno vigor, possibilitando aos contribuintes a compensação/ressarcimento de seus créditos,

---

sejam eles ordinários ou presumidos. Assim é que os créditos que foram glosados pela DRF em Foz do Iguaçu são exatamente aqueles indicados expressamente no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, já que tal dispositivo engloba, a seu ver, tanto os créditos diretos (destacados na nota fiscal de venda do insumo) como os indiretos (presumidos nos termos da lei), sem distinção. Arremata, nessa linha de raciocínio, que somente a forma de apuração do crédito presumido é que passou a ser disciplinada pelo art. 8º da Lei nº 10.925, contudo a possibilidade de tomada de créditos sobre bens e serviços manteve sua matriz legislativa no art. 3º, II, da Lei nº 10.637. Por isso, argumenta, que o direito a compensação/ressarcimento de créditos (ordinários e presumidos) acumulados em face da imunidade e da não-cumulatividade continua em pleno vigor.

Diz que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou por diversas vezes quanto à inconstitucionalidade de vedação ao direito de tomada de créditos em face dos limites objetivos que informam a não-cumulatividade, transcrevendo ementa sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Contesta a glosa de créditos de itens de manutenção desgastados no processo produtivo, por estar em total contrariedade aos dispositivos insertos no art. 3º da Lei nº 10.637 c/c os arts. 66 e 67 da IN SRF nº 247, de 2002, e art. 1º da IN SRF nº 358, de 2003, já que se referem a gastos com peças, parte de máquinas e elementos de manutenção empregados e consumidos no processo produtivo do produto final. Ressalta que colacionou cópias de notas fiscais com a descrição dos produtos e que não pode a autoridade administrativa descaracterizar os materiais utilizados sem justificar o porquê do não acatamento. Citas Soluções de Consulta acerca do direito de crédito de manutenção de máquinas e equipamentos.

Esse mesmo entendimento deve ser considerado em relação à glosa de créditos decorrentes de aquisições de produtos de limpeza, higienização, reagentes químicos etc., onde as Leis nºs 10.637 e 10.833 não fazem qualquer restrição à utilização dos créditos decorrentes desses insumos, ao contrário, os textos legais tratam de forma abrangente o conceito de insumo.

Quanto à inclusão na base de cálculo das receitas de venda com fim específico de exportação, assevera que a constituição federal confere imunidade com relação ao PIS e à Cofins sobre receitas decorrentes de exportação e que, atendendo as suas finalidades, promoveu venda indireta a comerciais exportadoras e trading company, com fim específico de exportação, mas a Fazenda federal alega que, por falta de encaminhamento dos produtos a armazéns alfandegados (descumprimento de formalidades legais), não faz jus à imunidade tributária. No entanto, aduz que todos os volumes de grãos e óleo de soja remetidos com fim específico de exportação não tiveram outro destino senão o mercado externo e que foram depositados pela compradora exportadora em locais denominados “Zona Primária” para formação de lotes para posterior destino à exportação. Além do que não foi levantado qualquer indício de que esses produtos tenham sido destinados ao mercado interno. Diz que nem mesmo irregularidades formais podem ser imputadas às operações realizadas, pois emitiu notas fiscais com CFOP de venda com fim específico de exportação, recebeu das comerciais exportadoras os ‘Memorando-Exportação’ que vinculam as notas fiscais de venda indireta e seus respectivos volumes às notas fiscais de exportação e respectivos volumes exportados.

Relativamente aos serviços utilizados como insumos, sejam eles de mecânica, manutenção geral, análises laboratoriais etc., diz serem necessários e intrínsecos ao processo

produtivo que geram direito ao crédito. Enfatiza que os exames laboratoriais e pesquisas representam rotinas exigidas pela legislação sanitária; a manutenção de veículos decorre do frete próprio (de compra das matérias-primas, insumos da frota – pneus, óleo diesel, peças), representando custo incluso no preço de venda do produto final; e o custo no transporte próprio de produtos acabados na operação de venda que, se suportados pelo vendedor, também geram direito a crédito.

*Por fim, em relação aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, argumenta que os serviços de montagem, construções, instalações industriais, pintura, equipamentos de refeitório e banheiros, peças e manutenção de veículos de frota, serviços de engenharia e software resumem meios sem os quais não há produção, estando, portanto, diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda.*

A DRJ/CTA, em 02/09/2011, por meio do Acórdão 06-33.462 (fls. 148/166), julgou improcedente a manifestação de inconformidade. Não resignada com a decisão *a quo*, a empresa interpôs o presente recurso voluntário (fls. 172/199), no qual, em linhas gerais, repisa as alegações expendidas em sede de impugnação.

Basicamente insurge-se contra o entendimento de que a Lei 10.925/2004 (crédito presumido da atividade agroindustrial), bem como o definido no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22/12/2005, que não permitem o resarcimento ou compensação de saldo credor, mas tão-somente sua utilização para abater débitos próprios de PIS/COFINS. Na sequência, discorre acerca do direito de crédito em relação aos insumos e fretes, concluindo que todas as despesas relacionadas inerentes às suas atividades se caracterizam como insumos, exemplificando com gastos "como detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza e higienização, peças e serviços de manutenção e laboratórios", etc. Entende, igualmente, que pode tomar crédito em relação ao custo gerado pelo frete relativo ao transporte entre seus estabelecimentos. Crê, ainda, possível o creditamento de aquisição de combustíveis e lubrificantes que não geram direito a crédito por estarem sujeitos à tributação monofásica pela alíquota zero, bem como o creditamento dos bens do ativo imobilizado depreciados. Alega em relação a estes que apresentou documentação que demonstra a manutenção de tais bens do ativo imobilizado que demonstram a utilização de tais produtos na conservação de máquinas e equipamentos de indústria. E, por fim, insurge-se contra a glosa das receitas de vendas com fim específico de exportação. Alega que "há provas nos autos de que todos os volumes de óleo de soja foram depositados pela compradora em locais denominação 'zona primária', sendo que as mercadorias ali são depositadas com o objetivo de formação de lotes, tendo como destino o exterior, não mais podendo retornar ao mercado interno".

Vieram-me os autos por sorteio de 01/12/2016.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

### I - DO CONCEITO DE INSUMOS NA LEGISLAÇÃO DE PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003

(conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). Como contribuições incidentes sobre a receita, na forma do art. 1º destes diplomas legais, a sistemática não cumulativa foi prevista para determinadas pessoas jurídicas sendo mantida, para as demais, a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento, alem de algumas incidências "monofásicas" aplicadas a setores econômicos específicos, normalmente por substituição tributária pra frente.

Quando fui designado Conselheiro, em fevereiro de 2014, este Colegiado, de forma majoritária, já vinha adotando a interpretação do conceito de insumo considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação que "não é tão ampla como da legislação do imposto de renda, nem tão restritiva como a do IPI", conforme frase que virou brocado.

As ementas abaixo transcritas dão o tom dessa interpretação:

Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan:

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

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.*

Com a devida vênia, não sei de onde vem a gênese desse "consagrado" entendimento, pois a meu sentir ele vai de encontro à legislação, a qual não dá azo a tal interpretação absolutamente extensiva, e, portanto, *contra legem*.

Não é esse meu entendimento, conforme os votos que venho proferindo nesta E. Turma. Passo a fixar algumas premissas hermenêuticas para motivar minha convicção. Vejamos os termos postos pela legislação de regência acerca da possibilidade de creditamento.

*Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:*

*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)*

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”*

*Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:*

*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)

(...)

*§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”*

*Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:*

*“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

(...)

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”*

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

*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:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

(...)

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

(...)

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*a) as 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; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

*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:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

(...)

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;*

(...)

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

*I - 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.*

(...)

*§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

(...)

*§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:*

*I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e*

*II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.”*

Extrai-se desse conjunto legal, e nesse sentido as normativas em nada alteraram o que foi definido em lei, que apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para PIS/Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A

legislação exige relação **direta e imediata** entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Como não extrair do léxico legal "utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços" o pressuposto da imediatidate e da relação direta do bem que dá azo ao crédito (insumo) com o produto que vier a ser produzido e destinado à venda, ou com o objeto da prestação de serviço.

Assim, somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros. Em consequência, a definição legal que gera o direito ao creditamento (**insumo**) é a seguinte.

#### QUANTO AO BENS

- que sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);
- que sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;
- que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou
- que sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

#### QUANTO AOS SERVIÇOS

- serviços que vertam sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço ou pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);
- serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

Portanto, não podem ser considerados como insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação **indireta ou mediata** com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

Frise-se que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente, e denota a gritante diferença entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

Com base nessa incontestável diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação desses tributos, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretensões do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica vinculados **diretamente** ao bem produzido ou ao serviço prestado.

Sem embargo, resta claro que **as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas** e não devem e nem podem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação. Sem olvidarmos que o creditamento diminui a base imponível do tributo, só pelo que já deveria ter sua interpretação conforme à lei, e não subvertendo-a com **conceitos imprecisos e casuísticos**, que leva à possibilidade de creditamento absurdos, e, por tal, gerando intermináveis litígios, como se vivencia neste CARF.

Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista em nossa Carta.

Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

Deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

Bem nos ensina Carlos Maximiliano<sup>1</sup> sobre a devida exegese de leis tributárias:

*Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos ou taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento...assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal*

<sup>1</sup> MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 1992, p. 333.

*espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. ... Não suportam o recurso à analogia, nem à interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.*

Se a norma tributária deve ser interpretada restritivamente para a incidência tributária, igualmente ela há de sê-lo para valores que reduzem o crédito tributário, como os crédito que estamos a falar.

Outra questão que me chama a atenção é a recorrente e, a meu sentir, equivocada afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Como dito, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes dessa legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo. Essa afirmação refoge ao núcleo das leis que emolduram o que dá direito ao crédito para fins de cálculo das contribuições objurgadas. Em verdade, quanto mais misturam-se conceitos mais imprecisa se torna sua definição.

Nesse sentido, o voto vencido do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Recurso Especial 9303-003.477, em julgamento de 25/02/2016, ao discorrer sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS:

*Nessa linha, não vejo como, em nome da alegada diretriz constitucional, empreender interpretação que alargue o conceito de insumo para além do inciso II do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002 quanto da Lei nº 10.833, de 2003*

...

*Como é possível perceber, apesar da grande discussão acerca do tema, é extreme de dúvidas que só serão admitidos como insumo, para efeito da lei, os bens que possuam ligação intrínseca com o processo produtivo, que, evidentemente, não se confunde com a atividade empresarial.*

Consabido que a matéria no STJ não resta ainda pacificada, o que deverá se dar com o julgamento no Recurso Repetitivo 1.221.170/PR, ainda inconcluso, embora com alguns votos lidos e com pedido de vista. Até então, os julgados que pipocavam na 1ª e 2ª Turma eram em um e outro sentido, embora a tese da interpretação extensiva viesse perdendo espaço. Mas trago à colação um julgado do TRF4 (AC, 5005719-34.2012.404.7201, Primeira Turma, Relator para o Acordão JOel Ilan Paciornik, hoje Ministro do STJ - DE 13/06/2013) que vai ao encontro do que aqui esposamos. Veja-se:

**TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002, 358/2003 E 404/2004. LEGALIDADE.**

*1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então*

existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.

2. Em conformidade com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004, a Fazenda Nacional defende que apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto são insumos, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

3. São razoáveis os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não somente por levar em conta os parâmetros concretos da legislação do IPI, que oferece a definição exata de insumo, mas também por manter a coerência com os demais incisos do art. 3º. A leitura sistemática do dispositivo legal permite inferir que o legislador pretendeu considerar, para efeito de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente os elementos específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. Se a intenção fosse permitir o creditamento de qualquer despesa ou custo de produção, não haveria a preocupação em detalhar as situações que possibilitam os descontos ou aproveitamentos dos créditos nos vários incisos do art. 3º, pois bastaria prever genericamente o abatimento dos custos ou despesas operacionais. (negrito)

## II - CASO CONCRETO

### 1 - CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL - CRÉDITO NÃO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO

A compensação com outros tributos e contribuições e o ressarcimento dos créditos (saldo credor no trimestre), que não puderem ser descontados da própria contribuição apurada somente é permitida em casos específicos. Essas situações estavam inicialmente expressas no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, em relação ao PIS/Pasep, e mantidas pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto à Cofins:

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

*III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

---

*II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.*

Portanto, num primeiro momento, apenas os créditos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação e prestação de serviços para residentes no exterior, que não pudessem ser utilizados na dedução da contribuição a recolher, decorrentes das demais operações no mercado interno, é que seriam passíveis de ressarcimento em dinheiro.

Posteriormente, a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (conversão da MP nº 206, de 6/8/2004, publicada em 9/8/2004), dispôs em seu art. 17 que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e Cofins não impediriam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Tratou-se, em princípio, da manutenção de créditos aos vendedores nas operações ali estabelecidas. Mas, a maneira de utilização desses créditos foi determinada somente pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, retroagindo o direito à compensação ou ao ressarcimento, que assim previu:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

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

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

Em outras palavras, além dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à vendas à empresa comercial exportadora, à prestação de serviços e

exportação de mercadorias para o exterior, trazidos inicialmente pelas Leis nºs 10.637 e 10.833, também seria possível a manutenção e recuperação de créditos com as operações de vendas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins. **Entretanto, a possibilidade de recuperação desses créditos, por meio de pedido de resarcimento, somente poderia ser efetuado em relação aos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833, como taxativamente dispôs tanto o art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, quanto o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.**

Diferentemente, portanto, do caso dos autos, em que a interessada pretende o resarcimento e/ou a compensação de crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, argumentando que a modificação trazida pela Lei nº 10.925 não teve como objetivo criar qualquer óbice na sistemática de aproveitamento desse crédito presumido.

A Lei nº 10.925/2004 trouxe alteração legislativa ao crédito presumido, permitindo-o a partir de agosto de 2004, somente à **agroindústria** (*caput* do art. 8º), para as aquisições de insumo (bens) de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, e no seu § 1º, para as aquisições de cerealistas (inciso I) e outras pessoas jurídicas específicas (incisos II e III):

*Art. 8º - As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)*

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

*I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; [redação original]*

*I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

---

*I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*II - pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite **in natura**; e*

*III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.*

*III - pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

A partir de então, não mais há a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido pelo cerealista, como antes havia no § 11 da Lei 10.833/2003, ou pelas pessoas jurídicas descritas nos incisos II e III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, bem como o crédito em relação às receitas de vendas com suspensão efetuadas a essas pessoas, em face da vedação expressa no § 4º do referido art. 8º:

*§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.*

No que concerne à forma de utilização do crédito presumido da agroindústria, previstos nos art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, por opção do legislador ordinário, o seu aproveitamento pode ser apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil dispôs em normas complementares, mediante a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 sobre a compensação ou resarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ou seja, decorrentes de atividades agroindustriais, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas:

#### ***IN SRF nº 660/2006***

##### ***Do Crédito Presumido - Do direito ao desconto de créditos presumidos***

***Art. 5º A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:***

*I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:*

(...)

***Do cálculo do crédito presumido***

***Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.***

(...)

***§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:***

*I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*

*II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.*

***Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005***

**Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.**

**Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Em remate, com base na legislação transcrita, vê-se que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõe que o crédito presumido ali tratado “poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração”. No dispositivo ou na referida lei não há qualquer previsão de utilização de tal crédito, que não a mera dedução da contribuição devida.

Pelo exposto, correto o entendimento do Fisco que esse crédito não pode ser objeto de ressarcimento/compensação.

**2 - GLOSA DE CRÉDITOS DE INSUMOS**

Pois bem, diante das premissas suso expendidas no item I, retorno ao caso concreto. Após a verificação dos gastos efetuados pela contribuinte, a autoridade fiscal discrimina os produtos que foram objeto de glosa, como equipamentos de proteção individual, detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza e higienização, produtos químicos, produtos de laboratório, produtos para tratamento de efluentes, combustíveis e lubrificantes e peças para manutenção de veículos da frota e alguns produtos constantes das ‘demais aplicações’, como por exemplo: pallets de madeira. As glosas se deram, de acordo com a narrativa da autoridade fiscal, justamente por não se enquadrarem esses gastos no conceito de insumos aplicados ou consumidos na produção ou por claramente não terem eles sofrido alterações no processo produtivo, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em

---

função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

Retomando o que disse anteriormente no item I, os bens que não se integram ou não sejam consumidos no processo de fabricação do produto final, por desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas estão excluídos do direito ao crédito; assim como estão excluídos aqueles gastos que devam integrar o ativo imobilizado da empresa, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 RIR/ 99, passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da mesma IN SRF nº 404, de 2004.

No caso dos autos, observa-se, pela planilha utilizada para a glossa de crédito de insumo (fls. 10.923 a 11.084), que se tratam de gastos com aquisição de **pallets material utilizado para o transporte de produtos e a eles não se incorporando; material de limpeza – que não são diretamente consumidos na fabricação do produto; equipamentos de proteção individual – como protetor facial, luvas, respiradores etc., utilizados pelos funcionários e não diretamente aplicados nos produtos fabricados; manutenção de máquinas e equipamento industrial – p.ex. pinhão, retentor, correias, parafuso, porca, reator, relê, mancal, mangueira, sensor, lubrificantes etc.**, destinando-se tão-somente a manter os bens em condições eficientes de operação; **manutenção da frota**, como pneus, lonas de freios etc., também aplicados em conservação de veículos; e **combustível da frota**, ainda que utilizados por veículos transportadores para a movimentação de matérias-primas, de insumos, de produtos intermediários e de produtos acabados entre os diversos setores da empresa, não se enquadram no conceito de insumo, **assim como não se enquadram no conceito de insumos o valor do frete (que em verdade é que custo de transporte) entre estabelecimentos da recorrente**. Note-se que os valores de frete na operação de venda, quando o ônus foi suportado pelo vendedor, não houve glossa (item 47 do TVF).

Também os gastos vinculados a veículos, maquinários e equipamentos utilizados no manuseio de matérias-primas, insumos e produtos acabados, ainda que dentro da unidade fabril da empresa, também não podem ser considerados, já que se referem a etapas anteriores e/ou posteriores à fabricação dos bens e não durante o processo de fabricação; esses gastos caracterizam-se, por isso, como despesa operacional e não insumo na fabricação dos produtos, para efeito do PIS e da Cofins.

O mesmo entendimento dado aos bens deve ser estendido aos serviços pagos, ou seja, para que os serviços possam ser considerados insumos devem ser aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda. Situação que não se verifica na relação juntada às fls. 11.125 a 11.129, cujos créditos dos dispêndios foram objeto de glossa, por se tratarem de serviços necessários à atividade da empresa, mas não aplicados diretamente na fabricação do produto, tais como: **serviço de análise laboratorial, de análise química, pesquisa de salmonela, consertos e reparos de equipamentos, serviços de manutenção e instalação de máquinas e equipamentos, serviços de torno, de recapagem de pneus, de reparo de motor, de revisão de veículos, etc.**

### **3 - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Com o advento da Lei nº 10.833/2003, os contribuintes passaram a ter o direito, nos termos do inciso VI do art. 3º, ao crédito de encargos de depreciação sobre:

*“VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços”.*

Contudo, a fiscalização constatou que alguns itens incorporados ao ativo imobilizado da empresa não são efetivamente utilizados na produção de bens e, por isso, não poderiam ser considerados na apuração dos créditos. Em consequência, foram glosados encargos de depreciação dos bens relacionados às fls. 11.921 a 12.017, destacando, dentre outros, mão-de-obra e serviços na montagem, execução de construções, reformas, instalação e pintura, equipamentos utilizados em refeitório e banheiros, telefones e peças de manutenção de veículo de frota. Também houve a glosa de itens que não podem ser depreciados, tais como despesas de energia elétrica, de desembarço de importação marítima e serviço de engenharia de software.

A IN SRF 457, de 18/10/2004, disciplinou a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação, nos seguintes termos:

*Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:*

*I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; e*

*II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.*

*§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº162, de 31 de dezembro de 1998, e nº130, de 10 de novembro de 1999.*

No caso, a glosa ocorreu, segundo o relato fiscal, por terem sido identificados na linha correspondente a “Bens do Ativo Imobilizado” itens que não deveriam ter sido ali informados, justamente por não corresponderem a bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens. Assim, aquelas aquisições reclamadas pela interessada, quando muito, poderiam ter sido enquadradas na rubrica “Edificações e Benfeitorias”, dependendo, entretanto, da comprovação quanto à taxa de depreciação utilizada e da demonstração da efetiva disponibilização do bem para o uso, requisito básico para o início da apropriação da depreciação. Fatos que não restaram comprovados nos autos. Ao contrário, as glosas dos créditos de encargos de depreciação sobre valores que estavam indevidamente informados na linha do Dacon correspondente a “Bens do Ativo Imobilizado” foram corretas, já que não se tratavam, como visto, de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nesse contexto, deve-se lembrar que o preenchimento do Demonstrativo é de inteira responsabilidade da contribuinte, cabendo à autoridade fiscal tão-somente a aferição do

correto aproveitamento dos créditos com base nas informações assim prestadas. Em seu recurso genérico, nada acrescentou a empresa sobre o ponto.

#### **4 - VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO**

Nesse ponto, uma vez mais, a recorrente não trouxe provas a infirmar o entendimento fiscal, restrigindo-se a alegações genéricas, aliás, como em toda sua peça recursal.

A parte glosada neste ponto o foi em função da não comprovação de que os produtos vendidos com o fim específico de exportação tivessem sido remetidos pela recorrente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, como determina a legislação ao definir o que vem a ser "venda com o fim específico de exportação". Nesse ponto, transcrevo o que dispõe o Decreto 4.524/2002, em seu artigo 45:

*Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):*

(...)

*IX de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

*§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

Decreto este que reproduz os termos da legislação abaixo transcrita:

*MP 2.158-35, de 2001, art. 14, IX e § 1º:*

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

(...)

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio; (...)*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

(...).

*Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º:*

*Art. 39. (...)*

(...)

**§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**

Sobre o que se considera “fim específico de exportação”, tanto para empresas exportadoras registradas no Secex como para as empresas comerciais exportadoras (“tradings”) verificase que o entendimento da administração tributária encontrase expresso em vários atos, dos quais tomase como exemplo o constante da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 224, de 28 de julho de 2004, em cujo item 8 dos seus fundamentos legais consta o seguinte posicionamento:

*[...] Dessa forma, quer sejam os produtos vendidos a empresa comercial exportadora, quer a empresa exportadora registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o produtor-vendedor deve remetê-los diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa adquirente, para que a operação enquadre-se na definição de **fim específico de exportação**, conforme o § 1º do artigo 46 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, fazendo jus, assim, à isenção da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.”*

Ainda sobre o alcance da expressão “fim específico de exportação” e sobre a comprovação de que as vendas tiveram essa finalidade, transcreve-se a ementa da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 4 – SRRF/10ª RF/Disit, de 27 de junho de 2007, que, resume a posição daquela autoridade sobre o tema:

*"A referência, na legislação tributária e aduaneira, a 'empresa exportadora', ou 'empresa comercial exportadora', sem qualificação ou restrição específica, abrange qualquer empresa exportadora registrada na Secex; somente quando o legislador restringe uma norma explicitamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, ficam excluídas as demais empresas exportadoras."*

*O conceito de "fim específico de exportação" constante do parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, aplica-se unicamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos desse Decreto-Lei; para as empresas exportadoras simplesmente registradas na Secex, o conceito de "fim específico de exportação" aplicável é o plasmado no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997.*

*[...] A alusão feita por quaisquer atos infralegais a "fim específico de exportação" - a exemplo da Portaria MF nº 93, de 2004, e da Instrução Normativa SRF nº 419, de 2004 - deve ser interpretada em consonância com o conceito estabelecido no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, ou com o vazado no parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, conforme se trate, respectivamente, de aquisição efetuada por exportadoras gerais, simplesmente registradas na Secex, ou por*

---

"trading companies", constituídas conforme exige o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

...

*"A comprovação do fim específico de exportação faz-se mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência, não sendo hábil para essa comprovação, nem o "Memorando de Exportação (a que alude a recorrente em sua defesa), previsto no Convênio ICMS nº 113, de 1996", nem qualquer documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente."*

Assim, em face do que dispõe a legislação pertinente, bem como do entendimento da RFB exposto acima, para que não incida a Cofins e o PIS sobre as receitas decorrentes de vendas a empresa exportadora registrada na Secex, as mesmas devem ter **o fim específico de exportação para o exterior**, o qual, entretanto, fica caracterizado somente quando as mercadorias são remetidas **diretamente** para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente, ou seja, as aquisições feitas pela empresa comercial exportadora somente terão o **fim específico de exportação**, quando os produtos forem remetidos **diretamente** do estabelecimento industrial (a empresa que produziu as mercadorias) **para embarque de exportação** (ou para ingresso em recinto alfandegado), por conta e ordem dessa empresa comercial exportadora.

É irrelevante para a remetente, no caso, se as mercadorias foram ou não posteriormente exportadas, visto que em não se concretizando a exportação, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos e contribuições devidos é da empresa comercial exportadora adquirente dos produtos que deveriam ser exportados. Assim, uma vez que a própria interessada concorda que as mercadorias vendidas não foram efetuadas diretamente a empresa comercial exportadora, mas sim para empresas que estavam formando lotes para posterior venda a uma empresa que finalmente efetuou a exportação, ainda que as mercadorias tenham sido remetidas a empresa localizada em zona primária, **fica evidente que tais mercadorias não foram remetidas diretamente para embarque de exportação, nem se destinaram a recinto alfandegado.**

Veja-se, por exemplo, os documentos acostados às fls. 10.778 a 10.919, onde constam Memorandos de Exportação emitidos por Seara Ind. Com. Prod. Agropec. Ltda., identificando como estabelecimento fornecedor a contribuinte, discriminando as notas das mercadorias adquiridas, bem como os dados da exportação. Nas notas fiscais emitidas pela contribuinte (Copagril) para a venda dos produtos pode ser identificado como destinatário das mercadorias a então exportadora Seara Ltda. nos seguintes endereços: "BR 267, km 250" e "Nova Aurora do Sul/MS". Frise-se, nenhum deles referindo-se a recinto alfandegado e tampouco ao embarque direto das mercadorias ao exterior. Também nas vendas efetuadas a Agrícola Cantelli Ltda, tem-se a remessa dos produtos para "Guarapuava/PR", local que não se caracteriza como recinto alfandegado ou remessa direta ao exterior, para que possa ser considerada a venda com **fim específico de exportação para o exterior**, nos termos da legislação de regência.

Portanto, não atendidas as condições legais para a concessão do benefício fiscal, correto o entendimento fiscal que desconsiderou as referidas vendas com o benefício fiscal da isenção das contribuições PIS/Cofins.

## **CONCLUSÃO**

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia para divergir do Ilustre Relator nos seguintes pontos:

### 1. Do Conceito de Insumos para a Legislação de PIS e Cofins

Logo, como ponto de partida, é necessário a reprodução da forma como está C. Turma Ordinária de Julgamento, e o próprio CARF, tem entendido os limites às possibilidades de creditamento da sistemática não cumulativa das mencionadas contribuições sociais. Nesse sentido, ilustrativa é a cita do Acórdão 3403-002.656, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

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

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

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

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

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

É dizer, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins aceita creditamento de bens e serviços utilizados como insumos que sejam *pertinentes e essenciais* ao processo produtivo ou a prestação de serviços. Independem, nesse aspecto, a opção de modelo produtivo adotada pelo contribuinte, este abrangido pela liberdade de organização negocial do empresário, e o fato do emprego dos insumos ser direto ou indireto, como veiculado no Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de resarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**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.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos. (grifo nosso)

(...)

Recentemente o Superior Tribunal de Justiça encampou essa visão ampla do conceito de insumos para PIS e Cofins, especialmente no voto vencedor de lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, no REsp 1.246.317, publicado em 29/06/2015, onde definiu insumo nos seguintes termos:

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

Têm-se, portanto, os critérios de *pertinência ou instrumentalidade* (que viabiliza a atividade), atrelado a critérios consequenciais da ausência do bem ou serviço, que são a *impossibilidade da atividade ou perda de qualidade substancial*. Trata-se de critérios amplamente vagos, restando necessária a consolidação de elementos que reduzam essa indeterminação e os tornem mais funcionais.

Não se exige que o bem ou serviço seja essencial, haja vista que o Fisco não pode se intrometer no modelo de produção ou prestação de serviços do contribuinte, mas sim que, escolhido um modelo, haja a pertinência entre este e aqueles.

Todavia, o critério para identificação dos insumos de PIS e Cofins sofreu um novo acréscimo, a nosso juízo, no Acórdão 9303-003.079, relatado pelo Cons. Rodrigo Cardozo Miranda e julgado em 13/08/2014, no qual em ilustrativo voto é considerada uma extensão daquela posição anteriormente citada: para além do vínculo de pertinência com a produção do bem ou realização do serviço, entendeu a CSRF que “o creditamento deve se dar de forma ampla, observando apenas os limites previstos na própria legislação”, e arremata o voto do relator:

Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis

alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.

(...)

Portanto, “*insumo*” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Um ponto merece esclarecimento aqui. Fala-se em critério relacional nos dois últimos acórdãos mencionados, entretanto, não se trata do mesmo tipo de relação: enquanto no primeiro considerou-se uma *relação funcional entre o bem ou serviço adquirido com a produção de outro bem ou a realização de um serviço*, é dizer, a relação entre as materialidades da atividade econômica tomada com a atividade que será realizada pela empresa; *no segundo, diferentemente, a relação é entre os custos despendidos e a receita auferida, ou seja, o foco recai sobre o produto da atividade econômica, e não sobre ela mesma, com a diferença que nesse caso se excluiriam as limitações existentes na legislação das contribuições em relação ao creditamento*.

Parece-nos ser esta a visão atual do CARF sobre a matéria, que assumimos como premissa de nosso voto.

Cabe agora passar ao exame das glosas efetuadas:

### **1.1. Equipamento de Proteção Individual**

A DRJ negou o direito ao crédito com equipamentos de proteção individual em razão dos mesmos não serem consumidos na fabricação do produto e nem serem aplicados diretamente aos produtos fabricados, encampando assim um conceito restritivo de insumo, aplicável ao IPI.

Data vênia, os gastos com EPIs são *custos* de produção que decorrem de regras cogentes estabelecidas por órgãos regulatórios e que, portanto, são bens cuja aquisição é condição *sine qua non* da produção ou industrialização do produto final. Nesse sentido, são abarcados pelo conceito de insumo adequado às contribuições sociais e, portanto, devem ter a sua glosa revertida.

Nesse sentido, esse Colegiado já se manifestou majoritariamente no Acórdão nº 3402-003.070, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Assim, voto por reverter a glosa sobre os créditos com EPIs.

### **1.2. Pallets utilizados no transporte de produtos**

Este Colegiado também já se manifestou, majoritariamente, sobre estes insumos, no Acórdão nº **3402-002.809**, cujos fundamentos foram abaixo transcritos:

Apesar de não se incorporarem ao produto final, entendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou transporte, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nesse sentido é a jurisprudência desta 3<sup>a</sup> Seção, conforme trecho do Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

Processo nº 12571.000126/201079

Acórdão nº 3302001.858 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária

(...)

Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo trata-se da embalagem para transporte.

Em relação a este item, uso divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.

(...)

Além dos materiais de embalagem e transporte, os itens relativos à movimentação e à armazenagem dos produtos em elaboração também podem ensejar o creditamento das contribuições sociais não cumulativas desde que não se tratem de bens ativáveis.

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403002.648, de 27/11/2013, cujo Relator foi o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Nessa linha, este CARF também já decidiu que os paletes utilizados para transporte ensejam o creditamento da Cofins somente pela despesa depreciação:

Processo nº 13502.001320/200914

Acórdão nº 3403001.935

4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária

Sessão de 20 de março de 2013

Relatora: Raquel Motta Brandão Minatel

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/11/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO.

Os materiais utilizados como insumo, durante o processo produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. PALETES E BARROTES DE MADEIRA NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO MATERIAL DE EMBALAGEM.

Os bens incorporados ao ativo não circulante só geram direito a crédito de PIS e COFINS via depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei 10.833/03.

(...)

Desse modo, voto por reverter a glosa dos créditos relativos aos pallets usados para transporte dos produtos.

### **1.3. Detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza, higienização, produtos para tratamento de efluentes.**

A DRJ negou o direito ao crédito com produtos de limpeza e tratamento de efluentes em razão dos mesmos não serem consumidos na fabricação do produto e nem serem aplicados diretamente aos produtos fabricados, encampando assim um conceito restritivo de insumo, aplicável ao IPI.

Data vênia, os gastos com estes produtos são *custos* de produção que decorrem de regras cogentes estabelecidas por órgãos regulatórios e que, portanto, são bens cuja aquisição é condição *sine qua non* da produção ou industrialização do produto final. As regras sanitárias são absolutamente essenciais e de observância obrigatória nos estabelecimentos que produzam gêneros alimentícios, de modo que não há como se produzir alimentos sem que tais requisitos de higiene - bem como o tratamento dos efluentes que serão devolvidos à natureza - sejam atendidos.

Nesse sentido, são abarcados pelo conceito de insumo adequado às contribuições sociais e, portanto, devem ter a sua glosa revertida.

### **1.4. Bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos industriais. Combustíveis e Lubrificantes.**

Neste ponto, cabe frisar a recente Solução de Divergência COSIT nº 7, de Agosto de 2016 - cujo conteúdo vincula toda a administração tributária - cuja ementa é expressa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA:  
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO.  
INSUMOS. DIVERSOS ITENS.*

*1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*(...)*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

**3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;**

**3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;**

**3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;**

Como se vê, a própria RFB reconhece a essencialidade dos dispêndios com manutenção aos processos produtivos, razão pela qual entende que esses custos devem dar direito a créditos de PIS/Cofins não cumulativos.

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, o despacho decisório glosou tal dispêndio sob fundamento de não se enquadrar no conceito de insumo, por não ser consumido na produção ou por não ter sofrido desgaste. Causa espécie o argumento aventado, visto que o art. 3º, II das leis 10.833 e 10.637 incluem expressamente combustíveis e lubrificantes no conceito de insumos para as referidas contribuições sociais, de modo que o fundamento da glosa não pode prosperar.

Todavia, não há qualquer prova nos autos que permita identificar a forma como os combustíveis foram utilizados, razão pela qual não se pode reverter a glosa.

Nessa linha, devem ser revertidas as glosas com serviço de manutenção de máquinas e as peças de reposição utilizadas (p.ex. pinhão, retentor, correias, parafuso, porca, reator, relê, mancal, mangueira, sensor etc.).

#### **1.5. Análise laboratorial, análise química, pesquisa de salmonella e material de laboratório**

Em se tratando de um processo produtivo de fabricação de alimentos, os serviços de laboratório contratados estão relacionados com o controle técnico e de qualidade dos produtos por ela fabricados, de modo que não se trata de uma despesa optativa, mas efetivo custo para atender aos padrões de qualidade regulamentares.

Na esteira da conceituação de insumo acima abordada que elege como critério a essencialidade/indispensabilidade destes na atividade de produção ou prestação de serviços cujo viés interpretativo se coaduna como a hipótese legal (bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação** de bens ou produtos art. 3º, II da Lei nº 10.637, de 2002), infere-se que tais serviços na medida em que objetivam aferir a qualidade técnica dos produtos fabricados, guardam inegavelmente relação de essencialidade visto que o controle técnico, tornando-se indispensável para assegurar a otimização e eficácia do produto para os fins a que se destina.

Nesse sentido há diversos precedentes desta 3ª Seção do CARF, podendo ser mencionado o Acórdão nº 3302-002.922.

Assim, voto pela reversão das glosas de gastos com análise laboratorial, análise química, pesquisa de salmonella e material de laboratório.

## 2. Vendas com fim específico de exportação

Entendeu o relator pela manutenção da glosa em função da não comprovação de que os produtos vendidos com o fim específico de exportação tivessem sido remetidos pela recorrente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, como determina a legislação ao definir o que vem a ser "venda com o fim específico de exportação". Tal caracterização se daria somente quando as mercadorias são remetidas **diretamente** para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente, ou seja, as aquisições feitas pela empresa comercial exportadora somente terão o **fim específico de exportação**, quando os produtos forem remetidos **diretamente** do estabelecimento industrial (a empresa que produziu as mercadorias) **para embarque de exportação** (ou para ingresso em recinto alfandegado), por conta e ordem dessa empresa comercial exportadora.

De fato, não há nos autos provas a respeito da venda com o fim específico de exportação, de modo que minha divergência diz respeito apenas aos fundamentos para a manutenção da glosa, visto que a 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais exarou acórdão recente ampliando as formas de demonstração de tal finalidade. Veja-se a ementa do Acórdão CSRF nº 9303-004.233, julgado em Agosto de 2016:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008,  
01/06/2008 a 30/06/2008 VENDAS COM O FIM  
ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.*

*COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.*

*São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.*

O Recorrente afirmou em seu recurso voluntário a existência de memorandos de exportação comprovando, mas não os apresentou, impossibilitando a apreciação de tal prova.

Desse modo, voto por manter a glosa nesse ponto.

### **3. Conclusão**

Ante o exposto, voto por reverter as glosas referentes a:

I) Equipamento de Proteção Individual

II) Pallets de transporte;

III) Detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza, higienização, produtos para tratamento de efluentes.

IV) Bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos industriais.

V) Análise laboratorial, análise química, pesquisa de salmonella e material de laboratório.

É como voto.

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia ao Ilustre Relator e Presidente deste Colegiado para, a despeito do analítico voto apresentado, dos fundamentos de seu voto no presente ponto:

### **1. Crédito Presumido da Agroindústria (Art. 8º da Lei 10.925/2004). Previsão expressa de resarcimento. Lei nº 12.431/2011.**

É digno de comentário o primeiro tópico do voto do Ilustre relator que diz respeito à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de Pis/Cofins da agroindústria, estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Em seu voto, aduziu que

Entretanto, a possibilidade de recuperação desses créditos, por meio de pedido de resarcimento, somente poderia ser efetuado em relação aos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833, como taxativamente dispôs tanto o art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, quanto o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Diferentemente, portanto, do caso dos autos, em que a interessada pretende o resarcimento e/ou a compensação de crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, argumentando que a modificação trazida pela Lei nº 10.925 não teve como objetivo criar qualquer óbice na sistemática de aproveitamento desse crédito presumido.

Neste ponto, parece-nos que a posição encampada pelo relator seria válida apenas até o advento da Medida Provisória nº 517/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.431/2011, que incluiu os artigos 56-A e 56-B na Lei nº 12.350/2010, trazendo a possibilidade expressa de resarcimento ou compensação de créditos presumidos de Pis/Cofins, referido na lei nº 10.925/2004, com outros tributos administrados pela Secretaria da RFB. Vejamos o teor do dispositivo:

*Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:(Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;(Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*II - ser resarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*§ 1º O pedido de resarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

Como se vê, a legislação retromencionada autorizou expressamente o ressarcimento do crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, estabelecendo apenas uma restrição de natureza temporal ao procedimento: *exigiu, em seu art. 56-A, §1º, I, que em relação aos créditos apurados entre 2006 e 2008, o pedido fosse realizado à partir de 1º de Janeiro de 2011.*

No presente caso, verifica-se que o período do crédito pleiteado corresponde exatamente aos anos calendários de 2006, 2007 e 2008, mas compulsando os PER/DCOMPS, verificamos que todos os pedidos foram anteriores a 2011, não atendendo ao requisito procedural para fruição do direito ao ressarcimento.

Conquanto a referida restrição seja de duvidosa constitucionalidade, em razão de clara ofensa à igualdade entre contribuintes que possuem créditos idênticos, mas que transmitiram os pedidos de ressarcimento em anos distintos, cabe a este Colegiado aplicar a lei, sem por em xeque sua validade, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Frise-se que a RFB procurou, por meio da Instrução Normativa nº 1157/2011, restringir o alcance do referido direito ao ressarcimento créditos presumidos para os custos, despesas e encargos vinculados a receita auferida com a venda dos seguintes produtos:

*art. 2º (...)*

*I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);*

*II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;*

*IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013)*

Para o órgão fiscalizatório, o dispositivo em análise destina-se a alcançar o estoque de créditos presumidos apurados pelas pessoas jurídicas do setor de *avicultura* e *suinocultura* e acumulado desde o ano-calendário 2006 até a data de publicação da Lei nº 12.350, de 2010. Assim, os arts. 54 a 57 da Lei nº 12.350, de 2010, entre os quais está o art. 56-A em comento, teriam instituído um microrregime de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as pessoas jurídicas que atuam nos setores de avicultura e suinocultura.

Tal leitura se baseia exclusivamente na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 517, de 2010 (EMI nº 194/2010 – MF -/MDIC/MC/MCT/MEC/MME/MP), convertida na Lei nº 12.431, de 2011, que incluiu o transrito art. 56-A na Lei nº 12.350/2010, que diz:

“12. Além disso, a presente Medida Provisória monetiza o estoque de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados pelo setor de avicultura e suinocultura desde o ano-calendário de 2006 na antiga sistemática prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. A possibilidade de compensação e ressarcimento alcança os créditos vinculados às receitas de exportação, o que permitirá que as empresas do setor consigam realizar estes ativos, reduzindo seus custos de produção.”

Conquanto a posição fazendária tenha fundamento em uma interpretação genética do dispositivo, é preciso lembrar que uma vez posto o enunciado normativo, ele se desprende da vontade de seus elaboradores, passando a assumir sentido próprio compatível com seu texto e com o contexto normativo em que se insere, devendo a investigação dos motivos ser utilizada apenas em caso de dúvida quanto à aplicação.

No caso em tela, a literalidade do dispositivo deixa claro que não foi feita restrição do direito ao ressarcimento a setores específicos, mas apenas ao período dos créditos a serem aproveitados e ao momento de transmissão dos PER/DCOMPS.

Diante disso, *acompanho o relator pelas conclusões*, reconhecendo o direito abstrato ao ressarcimento do crédito presumido, nos termos da Lei nº 12.431/2011, mas negando-o no caso concreto por não atender ao requisito do art. 56-A, §1º, I da Lei nº 12.350/2010.