



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

Processo n° 11020.002520/2009-81
Recurso n° 919.661 Voluntário
Acórdão n° **3302-01.519 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria PIS/Pasep N/C (Exportação) - Declaração de Compensação
Recorrente RASIP AGRO PASTORIL S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento ou compensação, mostre-se ônus da interessada a minuciosa comprovação da existência do direito creditório.

PERÍCIA NÃO NECESSÁRIA. DESRESPEITO ÀS REGRAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia somente deve ocorrer quando não for possível a aferição dos fatos pelo conhecimento ordinário, devendo o pedido ser considerado como não formulado quando não houver respeito às regras do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Nem todo insumo, mas somente aquele utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos geram direito de crédito da contribuição não cumulativa.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES USADOS NA PRODUÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

As despesas com a aquisição de combustíveis, inclusive o GLP, e os lubrificantes usados no processo produtivo da adquirente dão direito ao crédito do PIS/Cofins não-cumulativos.

CRÉDITOS AQUISIÇÃO ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de créditos da COFINS não-cumulativa, quando da aquisição de insumos sujeitos à incidência de alíquota zero.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

As embalagens, ainda que não sejam incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas depois de concluído o processo produtivo, geram direito ao crédito.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS, VEÍCULOS E INSTALAÇÕES.

As peças e as despesas e custos de manutenção de máquinas, veículos, equipamentos e instalações não geram direito de crédito da contribuição não cumulativa à vista de não serem insumos utilizados na produção de bens e serviços vendidos. Os custos de manutenção de empilhadeiras utilizadas no processo produtivo, entretanto, geram direito de crédito.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

O desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode se dar se adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

O eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue seu ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito aos créditos sobre as despesas com embalagens, GLP e manutenção de empilhadeira, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros José Antonio Francisco (Relator) e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Designado o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto para redigir o voto vencedor. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas fez declaração de voto.

Fez sustentação oral pela Fazenda Nacional a Procuradora Bruna Garcia Benevides.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 30/04/20

12 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 29/06/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por

GILENO GURJAO BARRETO

Impresso em 17/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

(Assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 217 a 235) apresentado em 13 de julho de 2011 contra o Acórdão nº 10-31.829, de 26 de maio de 2011, da 2ª Turma da DRJ/POA (fls. 192 a 212), cientificado em 17 de junho de 2011, que, relativamente a declaração de compensação de PIS/Pasep N/C (Exportação) do 2º trimestre de 2008, considerou improcedente a manifestação de inconformidade da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.
INAPRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.
COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.*

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa por se tratar de prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. DIREITO DE DEFESA.

Restando a decisão administrativa fundamentada em análise dos documentos, fatos ocorridos e legislação aplicável, se mostra incabível a alegação de cerceamento de defesa.

*PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.
COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.*

No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento ou compensação, mostra-se ônus da interessada a minuciosa comprovação da existência do direito creditório.

PERÍCIA NÃO NECESSÁRIA. DESRESPEITO ÀS REGRAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL INDEFERIMENTO.

A realização de perícia somente deve ocorrer quando não for possível a aferição dos fatos pelo conhecimento ordinário, devendo o pedido ser considerado como não formulado quando não houver respeito às regras do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Combustíveis e lubrificantes para que possam ser considerados como insumos devem ser consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (no caso, beneficiamento de madeira, comércio de madeira e produtos derivados, produção de painéis, compostos e compensados de madeira) e não utilizados em máquinas e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

O desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode se dar se adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

O eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue seu ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

A declaração de compensação foi analisada pelo relatório de fls. 91 a 98.

Segundo a Fiscalização, “a verificação fiscal foi inicialmente demandada pela sentença constante dos autos do mandado de segurança 2009.71.07.002170-0/RS (1º e 2º trimestres de 2008) e 2009.71.07.005050-4/RS (3º trimestre de 2008), as quais determinaram que os pedidos protocolados após a vigência da lei n.º 11.457, de 2007, fossem examinados no prazo máximo de 360 dias a contar da data dos respectivos protocolos. Cabe ressaltar que estes MS foram impetrados em época que a empresa encontrava-se sob MPF-F 1010600.2008.00263-3 para verificação dos créditos de PIS/Cofins não-cumulativos referentes aos anos calendário de 2006 e 2007, motivo pelo qual não foi possível analisar os créditos no prazo demandado, conforme explanado nos autos dos respectivos MS: [...]”.

Ressaltou a Fiscalização que o prazo previsto na decisão judicial não pôde ser cumprido, uma vez que haveria incompatibilidades entre os valores apresentados e os constantes das Dacon. Após diligência, apurou-se divergência de 51% entre os valores requeridos e os apurados.

Segundo a Fiscalização, as irregularidades encontradas foram as seguintes: 1) divergências entre os valores das Dacon e os apresentados pela Interessada; 2) apuração indevida de créditos sobre partes, peças, combustíveis, despesas diversas e bens sujeitos à alíquota zero (aquisição de GLP e manutenção de empilhadeiras; aquisição de combustíveis e lubrificantes não aplicados na produção; aquisição de produtos de alíquota zero; partes, peças, bens destinados ao ativo imobilizado e despesas diversas; materiais de transporte - cantoneiras, pallets e acessórios, fitas e amarras); 3) créditos sobre bens do imobilizado (televisões, cadeiras, automóveis, impressoras, melhorias, obras etc.); 4) compras de pessoas físicas.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

"Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte, através do qual pretendeu o ressarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo – exportação relativos ao 2º trimestre de 2008.

O Serviço de Fiscalização efetuou a necessária auditoria e produziu o Relatório de Verificação Fiscal de fls. 91/98, com anexos, onde, em síntese, registrou:

Após a realização das análises necessárias nos arquivos e informações apresentadas, foi a empresa intimada a prestar informações sobre o crédito referente aos encargos de depreciação acelerada em 48 meses, bem como explicações acerca do aproveitamento de créditos de combustíveis, lubrificantes e peças e partes de manutenção.

Não foram considerados na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, os custos e despesas relacionadas a bens que não podem ser considerados insumos à luz da legislação vigente, não atendendo aos requisitos legais (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). Assim, não foi aceita a inclusão, na base de cálculo dos créditos, das seguintes despesas:

a) despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção): a empresa informou que não possuía nenhuma forma especial de apropriação destes custos, despesas e respectivos créditos, pois entende que as empilhadeiras atuam no processo produtivo (packing e carregamentos). A contribuinte não trouxe elementos que permitam realizar a segregação dos custos;

b) despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção: a empresa utiliza tratores tanto em pomares em produção, quanto em pomares ainda não produtivos. Parcela do estoque de combustíveis não é efetivamente utilizada como insumo, não podendo a empresa solicitar o crédito relativo à parcela dos combustíveis que acaba sendo imobilizada, uma vez que terá direito apenas quando da efetiva entrada em produção do pomar, através das respectivas cotas de depreciação. Dentre as destinações dadas aos combustíveis verifica-se que parcela é destinada aos pomares em imobilização e para a oficina de máquinas pesadas, sendo que nesta última é possível afirmar que parte do consumo destes combustíveis e lubrificantes acaba também por ser imobilizada;

c) produtos sujeitos à alíquota zero: no período, a empresa apura créditos sobre aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero (art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004), que não podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos, existindo proibição constante do inciso II, § 2º, do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

d) bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, despesas diversas): a empresa registra créditos sob a rubrica Outras Operações com Direito à Crédito, constatando-se que tais créditos provêm de despesas com serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros. Não foram encontradas hipóteses legais que permitissem a apuração de créditos sobre os valores de despesas lançadas naquela conta. Algumas despesas lançadas nesta rubrica também foram lançadas na rubrica Bens utilizados como insumo, que também não foram consideradas. Não foram aceitos valores lançados em

e) materiais de transporte: não foram considerados na base de cálculo os materiais classificados pela empresa como de embalagem, mas que, na verdade, são meramente embalagens de transporte, não podendo ser classificadas como insumo de produção ou despesas com fretes na operação de venda;

f) créditos sobre bens do imobilizado: a empresa foi intimada a apresentar memória de cálculo que demonstrasse a origem dos valores lançados em DACONs, mas, inicialmente, não apresentou. Depois foi intimada a apresentar o demonstrativo com campos específicos. Conforme a legislação, a empresa só podia apurar créditos no prazo de 48 meses sobre o valor das aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Nos demais casos deveria calcular seus créditos mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela SRF em função do prazo de vida útil do bem. A empresa apurou créditos no prazo de 1/48 avos sobre outros bens que não máquinas e equipamentos. Não foi considerado nenhum valor a título de crédito sobre o imobilizado no período sob análise, visto que a empresa deixou de informar o solicitado no termo de intimação, informações estas essenciais para a conclusão da análise;

g) compras de pessoa física: no período sob análise, a contribuinte adquire produtos de pessoas físicas, realizando lançamento de créditos (linha 2 do DACON). Tal procedimento não encontra amparo legal (§ 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). O valor destas compras não foi considerado.

Ao final do Relatório consta Despacho Decisório de 12/03/2010, onde foi autorizado o ressarcimento e/ou compensação dos valores pleiteados pela interessada até o limite reconhecido em tabela própria (fl. 98).

A empresa foi cientificada em 24/03/2010 (fl. 129) e, não conformada, apresentou em 20/04/2010, através de procurador, longa manifestação de inconformidade (fls. 141/163), onde, em síntese, refere:

- durante o período em que a empresa foi fiscalizada foram demonstrados todos os tipos de segregação de informações. O fato de que os valores contabilizados não serem objeto de informações em DACONs não é uma irregularidade, mas sim um direito de pedir o ressarcimento dos valores que se entende devidos;
- as exclusões de créditos determinadas pela Fiscalização fez com que as memórias de cálculo e os DACONs apresentados não mais fechassem, resultando em diferença expurgada, com o que não concorda a empresa;
- a Fiscalização não considerou os créditos das aquisições de produtos utilizados na produção de bens, que não poderiam ser considerados insumos. O critério utilizado foi o do desgaste do produto na produção (conceito de IPD). Assim, a aplicação desse conceito foi utilizado nas seguintes aquisições:

1. *despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção): no entendimento da Fiscalização, as despesas com empilhadeiras no carregamento de frutas na expedição não dão direito a crédito, por não haver transformação ou ação direta sobre a maçã. Mas não há como separar-se, no dia a dia de trabalho de uma empresa, o que foi gasto em Km rodados dentro da fábrica, quando saiu da produção, quanto tempo fica na expedição e quando retorna para a fábrica, isso para todos os dias do ano e diversas empilhadeiras. Foi impossível segregar os gastos. Entende a empresa que tem direito ao crédito nos custos utilizados nas empilhadeiras, considerando que elas trabalham diretamente e com aplicação no produto (movimentação das maçãs). São custos necessários à produção do bem;*

2. *despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção (no entendimento da Fiscalização): a Fiscalização pediu que a empresa demonstrasse o quanto foi gasto com combustíveis no uso de tratores (pomares em fase inicial e pomares em fase de colheita). A empresa não possui tal segregação, sendo impossível tal detalhamento. Para a empresa os pomares têm o mesmo tratamento, donde entende ter direito a todos os gastos com combustíveis e lubrificantes, necessários à produção dos bens, ou seja, na produção das maçãs, independente de estarem em início de plantação ou em fase de colheita, formação de mudas e manutenções necessárias aos pomares;*

3. *aquisição de produtos com alíquota zero: a Fiscalização intimou a empresa para que apresentasse relatórios diversos com as classificações fiscais. Com base nesses relatórios, mandou a empresa retificar DACONs e apresentar novos relatórios (memória de cálculo). Considerando que as aquisições dos produtos são utilizados na produção e necessários, a empresa entende que tem direito aos créditos;*

4. *bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizados, despesas diversas – no entendimento da Fiscalização): a Fiscalização entendeu que os gastos com manutenção, peças e serviços utilizados nas máquinas e equipamentos utilizados na produção não geram direito ao crédito. A Fiscalização não reconheceu créditos nas aquisições de manutenção de máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores, pulverizadores e retroescavadeiras. Tais glosas de créditos advindos dessas aquisições não se aplicam à empresa, considerando suas atividades. Todos os gastos são necessários à produção de maçãs, queijos e demais derivados do leite, inclusive venda de animais. Materiais de higienização são aplicados diretamente no produto, nas ordenhas, de onde sai o leite para produzir queijos e seus derivados. Assim, todas as despesas que a empresa gasta no rebanho são necessárias diretamente para a produção do bem que é faturado, não fazendo sentido tais glosas, visto a*

atividade típica da empresa (todos os gastos fazem parte do processo produtivo);

5. materiais de transporte: a Fiscalização não reconheceu o direito ao crédito nas aquisições de material de embalagem, entendendo que seria embalagem para transporte. Utilizando o conceito de embalagens de apresentação (IPI), glosou as aquisições de cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte, os pallets e seus acessórios, pregos e etiquetas utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte, as fitas e amarras utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets. Está errado este entendimento, já que os gastos com os materiais de embalagem são necessários e fazem parte da venda do produto. As embalagens não são de apresentação, mas sim necessárias ao acondicionamento do produto. Portanto, são embalagens e gastos necessários para que o produto chegue em ótimas condições no local de venda. A empresa entende que possui direito aos créditos dessas aquisições;

6. crédito sobre bens do imobilizado: a Fiscalização desconsiderou todos os créditos referentes a aquisições de imobilizados, entendendo que ou não havia a geração de créditos ou porque não estavam de acordo com o DACON. As aquisições existem e estão na empresa, tendo sido contabilizadas (ainda que de forma extemporânea). A empresa entende que as glosas de todos os créditos relativos a aquisições de imobilizado estão erradas, eis que tem ela direito, estando as aquisições documentadas. Se houvesse problema, poderia ser solicitada a retificação da declaração, mas não simplesmente o não reconhecimento. Não foi possível verificar e saber quais os valores que compõem a glosa, entre valores solicitados e valores reconhecidos. Não existe uma conciliação entre os dois valores, prejudicando a defesa, que rebateu somente os pontos do relatório da Fiscalização;

7. compras de pessoas físicas: a Fiscalização alega inexistir previsão legal para creditamento de produtos adquiridos de pessoas físicas. Mas existe a Lei nº 10.925, de 2004 (art. 8º) que concede este direito ao contribuinte (apuração de crédito presumido). Em nenhum momento existe algum condicionante ou proibição, devendo ser dado o mesmo tratamento das demais compras quando adquiridas de pessoas jurídicas.

- não pode a Fiscalização aplicar conceitos do IPI (definição de insumos) para apurar créditos de PIS ou COFINS não-cumulativos. A distinção entre os tributos impossibilita a utilização do conceito de insumos no caso do IPI, quando se refere a material de embalagem, produtos intermediários e matéria prima;*

- o Órgão de origem teve entendimento completamente diferente em relação a outro contribuinte, na análise do direito a créditos nas aquisições de insumos utilizados na manutenção de*

máquinas e equipamentos industriais. Deve ser corrigido o equívoco;

• o entendimento da Fiscalização vai contra decisões administrativas, com desprezo a julgados e decisões em outros casos semelhantes. Não houve o reconhecimento do direito aos créditos pelo simples fato de que as soluções de consulta não foram expressamente em nome da empresa. Existem soluções de consulta que têm o mesmo entendimento da empresa, e que fortalecem suas teses;

• se houve a apuração de créditos extemporâneos pela empresa, a Fiscalização poderia, se tivesse interesse em aplicar a justiça tributária, orientar o contribuinte no sentido de retificar os DACONs e não simplesmente não reconhecer os créditos;

• todas as despesas que a empresa apresentou de combustíveis das empilhadeiras, despesas com tratores utilizados em pomares de plantação das maçãs, as despesas com rebanhos que produzem o leite e seus derivados, enfim, todo o material que foi aplicado ou consumido para a produção dos bens, geram direito ao crédito;

• conclui que o relatório de verificação fiscal está eivado de ilegalidades e inconstitucionalidades, devendo ser revisto e reformado, com a realização de perícia acompanhada por assistente da empresa, considerando que os conceitos e a aplicação de entendimentos foram por convencimento pessoal, indo contra entendimentos da própria RFB e do Conselho de Contribuintes;

• ao finalizar, requer:

a) seja julgada procedente a sua manifestação de inconformidade, sendo revisto e reformado o Despacho Decisório, reconhecendo-se o direito da empresa ao creditamento da contribuição nos valores solicitados (diferença não reconhecida);

b) seja reconhecido o direito da empresa relativamente aos créditos referentes às despesas utilizadas na produção;

c) seja determinada a revisão da fiscalização quanto à apuração dos créditos e imobilizados, considerando que as aquisições dos bens existem. Também deve ser oportunizada a retificação de DACONs e outras declarações necessárias à demonstração dos créditos;

d) a produção de prova pericial com a finalidade de desconstituir o relatório de verificação fiscal e o Despacho Decisório que o acolheu, considerando as divergências, ilegalidades e inconstitucionalidades aplicadas. Deve ser feita nova revisão por peritos, sendo indicada Contadora para ser assistente da empresa, devendo ela ser citada no endereço da empresa.

No recurso, em relação às empilhadeiras, a Interessada alegou que elas trabalhariam *“diretamente e com aplicação no produto, ou seja, na movimentação das maçãs, desde que chegam à produção até o destino final que é a expedição.”*

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, alegou que se destinariam ao uso em tratores. Acrescentou que *“a produção de maçãs começa desde o plantio das mudas, a manutenção da plantação até gerarem os frutos, ou seja, as maçãs, que após colhidas, são transportadas para o packing, e sujeitadas ao processo industrial, são vendidas”*.

Finalizou afirmando que os gastos seriam *“necessários a produção dos bens, ou seja, na produção das maçãs, independente de estarem em início de plantação ou já em fase de colheita, formação de mudas, e nas manutenções necessárias aos pomares.”*

Em relação aos produtos de alíquota zero, alegou que seriam utilizados na produção, o que bastaria para ter direito ao crédito.

No tocante aos bens diversos, fez as seguintes considerações:

- Todos os gastos são necessários a produção do produto. A Recorrente produz e vende, maçãs, queijos, e demais derivados do leite, inclusive a venda de animais.

- Materiais de higienização são aplicados diretamente no produto, nas ordenhas, onde sai o leite para produzir queijos e seus derivados, da mesma forma que a compra de ordenhadeiras, medicamentos, remédios e despesas com laboratório, considerando que as vacas são as produtoras do leite e seus derivados que é o queijo, desta forma, todas as despesas que a empresa gasta no rebanho, é necessária e utilizada diretamente para a produção do bem, que é faturado.

- Desta forma, as glosas mantidas na decisão recorrida não fazem sentido, pela atividade atípica da empresa, onde em um primeiro momento parecem desnecessárias, mas na realidade fazem parte do processo produtivo.

Em relação aos materiais de transporte, alegou que se trataria de material de embalagem, que faria parte da venda do produto e seria necessário ao acondicionamento do produto. Segundo a Interessada, não se trataria *“de embalagem para fins de apresentação, e sim de embalagem e gastos necessários para que o produto chegue em ótimas condições no local de venda.”*

Quanto aos créditos sobre bens do imobilizado, alegou que, *“Apesar do imenso relatório com seus anexos, não foi possível verificar e saber quais os valores que compõem a glosa, entre os valores solicitados e os valores reconhecidos. Não existe uma conciliação entre os dois valores, prejudicando a defesa, que rebateu somente os pontos do relatório de fiscalização.”*

Acrescentou que *“o auditor não poderia glosar todos os créditos, poderia sim se tivesse preocupado em aplicar a verdadeira justiça tributária, pedir a retificação, maiores informações, demonstração do direito, e não simplesmente pedir relatórios para poder montar sua memória de cálculo, que desde já vai impugnada em todos os itens que foram utilizados”*

Quanto às aquisições de pessoas físicas, alegou que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não condicionaria ou proibiria algum tipo de crédito, *“devendo ter o mesmo tratamento das demais compras quando adquiridas de pessoas jurídicas.”*

Apresentou considerações sobre seu direito e citou decisões em processos de consulta que trataram de serviços de manutenção de máquinas e de partes e peças. Além disso, citou o Acórdão nº 3201-00.226 do Carf, que concluiu que *“o termo ‘insumo’ utilizado para o*

cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n.º. 247/02 e 404/04”.

Ainda citou a Solução de Divergência nº 35, de 2008, que teve a seguinte ementa:

Ementa: Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Citou a decisão da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf no RV nº 146.778, segundo a qual “o termo ‘insumo’ dentro da legislação do PIS e da COFINS compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos”.

Por fim, citou entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Há que se observar, inicialmente, que não discutem mais nos autos as questões da divergência de valores e a incidência de Selic, questões não abordadas pela Interessada no recurso.

A seguir, tratar-se-á da questão mais geral, que se refere à definição de insumos para efeitos das contribuições não cumulativas.

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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)

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Nesse contexto é que devem ser examinados os itens seguintes tratados no presente recurso.

Em relação às empilhadeiras, conforme já esclarecido no relatório, a Interessada alegou que elas trabalhariam *“diretamente e com aplicação no produto, ou seja, na movimentação das maçãs, desde que chegam à produção até o destino final que é a expedição.”*

Vale lembrar que, no julgamento do recurso nº 159.548, de que foi relator o Conselheiro Walber José da Silva, a Turma decidiu o seguinte:

***COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES USADOS NA
PRODUÇÃO: DIREITO AO CRÉDITO.***

As despesas com a aquisição de combustíveis, inclusive o GLP, e os lubrificantes usados no processo produtivo da adquirente dão direito ao crédito do PIS/Cofins não-cumulativos.

Em seu voto, o relator esclareceu o seguinte:

No caso concreto, não vejo como negar o crédito sobre o gás (GLP) usado em empilhadeira e o lubrificante para máquinas porque estes equipamentos (máquinas e empilhadeira) são usados no processo de produção de artefatos de madeira.

Poder-se-ia questionar que a empilhadeira não é equipamento usado na fabricação de artefatos de madeira. No entanto, pelo que disse a recorrente, no que concordo, este equipamento é usado para a movimentação de matéria-prima dentro da empresa, indispensável e integrante do processo produtivo. O fato de também ser usada para movimentar produtos acabados, ao meu ver, não excluir o direito ao crédito.

Quanto ao lubrificante, não houve glosa neste período. Se houvesse, teria a recorrente direito ao crédito porque o mesmo é usado na manutenção de máquinas deve ter o mesmo tratamento das peças de reposição que, inquestionavelmente, geram direito a crédito.

É caso semelhante ao dos presentes autos, em que as empilhadeiras são utilizadas nas etapas de manipulação do produto dentro da linha de produção, constituindo-se, assim, insumo de produção.

Em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados em tratores, relacionados ao plantio das mudas e à manutenção da plantação até gerarem os frutos, tal questão já foi discutida no âmbito do Carf e normalmente referida como custos ou despesas aplicados aos insumos.

É que a lei define o insumo como o custo ou despesa de produção e, portanto, como custo do produto, mas, no caso, estar-se-ia tratando de custo ou despesa aplicados indiretamente ao produto ou de um custo ou despesa de pré-produção.

Entretanto, há que se considerar que o custo ou despesa do insumo, quando incorrido pela empresa produtora ou fabricante, representam diretamente custo ou despesa do produto, pois tal custo ou despesa incorpora-se ao insumo utilizado na produção.

Dessa forma, tais custos ou despesas satisfazem os dois requisitos para serem considerados insumos: são necessários e essenciais à produção e se incorporam diretamente ao custo do produto.

Em relação aos produtos de alíquota zero, conforme destacado pela Primeira Instância, a Lei nº 10.865, de 2004, expressamente vedou o creditamento, o que basta para concluir que sua inclusão foi irregular.

No tocante aos bens diversos, representados por manutenção de máquinas, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de

máquinas, tratores, pulverizadores e retroescavadeiras, a Interessada alegou que, sendo seu produto o leite e seus derivados, tratar-se-ia de insumos.

Foram descritos como equipamentos (rolamento, engraxadeira, disco de esmeril, eletrodo, anel, reparo, óleo, GLP granel, correia, cabo de bateria, chicote, caixa de fusíveis, interruptor, mangueira, reservatório de água, filtro, serviço de manutenção, fluido de freio, detergente, palhetas, sapata de freio, alavanca de freio, retentor de óleo, oxigênio, mão de obra, vela de ignição, lona, fretes e carretos, acetileno a gás, palitos, panos de cor, abraçadeira, porca, correia, chave, fusível, sabonete bactericida, formol, hipoclorito de sódio, soda cáustica, vinho, filtro de motor diesel, filtro de cárter, lâminas, azul de metileno, sensor, rotor, farol auxiliar, lâmpada, protetor de cárter, cabo de velocímetro, vareta de óleo, parafuso, solda, serviço de suporte, adesivo, tubo, frange, assento, silicone, corda, serra, câmara de ar, pneu, terminal de bateria, touca descartável, etiqueta adesiva, haste, disco de embreagem, pallet, cantoneiras, variador, bucha, eixo, amortecedor, garfo, maravalha (aparas de madeira), serragem, conexão, mola, grampo, prego, sucata de aço, emblema de veículo, soquete, relógio de combustível, amortecedor, pino, papel toalha etc. e utilizados para reposição de estoque, conservação de veículos, custos operacionais, conservação de empilhadeiras, material para oficina, conservação de máquinas, material para laboratório, conservação de equipamentos, conservação de tratores, conservação de instalações, conservação de bens, combustíveis para empilhadeiras e silagem.

Tais despesas e custos referem-se a manutenção, reposição de peças para manutenção, mão de obra e serviços relacionados à manutenção de máquinas, equipamentos, bens, instalações, tratores e empilhadeiras. Portanto, ao contrário do que ocorre com o caso anterior, não se trata de despesas e custos diretamente relacionados à produção ou que diretamente se incorporam ao custo e despesa do produto.

Não se trata de insumo de produção, não se enquadrando no conceito descrito no início do presente voto.

Quanto ao material de transporte, a Fiscalização “glosou as aquisições de cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte, os pallets e seus acessórios, pregos e etiquetas utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte, as fitas e amarras utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets”.

Trata-se, portanto, de despesas de transporte que não se referem à produção e não se trata de embalagem do produto (que se integraria ao produto).

Portanto, são despesas que não tem previsão para originar créditos.

As questões trazidas pela Interessada relativamente aos bens do imobilizado não dizem diretamente respeito ao mérito da questão, que parece não contestar, mas, sim, sugerem que nem tudo o que foi glosado representaria aquisição para o ativo imobilizado.

Mas é exatamente a impossibilidade de analisar a origem dos créditos que levou a Fiscalização a efetuar a glosa.

Tendo sido essa a causa da glosa, pois, em princípio, somente gerariam “direito a crédito as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à

venda ou na prestação de serviços”, caberia à Interessada, em sua manifestação de inconformidade, demonstrar o contrário.

Não se trata de caso de perícia ou diligência, pois o ônus da prova é da Interessada, à vista de não ter utilizado um critério claro na classificação contábil de tais bens.

Além disso, ao contrário do alegado, a Fiscalização efetuou um demonstrativo dos bens cujos créditos foram glosados, tendo a Interessada plena ciência de cada um deles.

Conforme esclarecido no relatório, a Interessada, no que concerne às aquisições de pessoas físicas, alegou que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não condicionaria ou proibiria algum tipo de crédito, “devendo ter o mesmo tratamento das demais compras quando adquiridas de pessoas jurídicas.”

Inicialmente, destaque a concordância com o acórdão de primeira instância, relativamente ao fato “*de que o crédito presumido tratado no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (apontado na manifestação de inconformidade), ao contrário do alegado, destina-se unicamente à dedução de valores devidos a título de contribuição no mesmo período de apuração.*”

Dessa forma, não há previsão legal para inclusão de créditos inexistentes na apuração da base de cálculo da contribuição.

A esse respeito, vale reproduzir parte do voto do Conselheiro Alexandre Gomes, no Acórdão nº 3302-01.168, de 11 de agosto de 2011:

A leitura da legislação é clara ao afirmar que o crédito presumido poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração.

Assim me parece correto afirmar que os valores do crédito presumido só podem ser utilizados para a dedução de PIS e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A propósito, esta também é a interpretação uníssona do STJ, senão vejamos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

“1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

“2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.

“3. Recurso especial não provido. (REsp 1240954 / RS. Relator. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Dje 21/06/2011)”

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de crédito relativamente aos lubrificantes e combustíveis utilizados em empilhadeiras no parque de produção da interessada.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Voto Vencedor

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Redator Designado

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Vejo que a matéria apreciada é relativa ao aproveitamento de créditos de PIS não-cumulativos, mais ainda, cujo aproveitamento pretendo pela contribuinte fundamenta-se no conceito ampliado de insumos, porém decorrente diretamente da própria legislação de regência da contribuição, no caso a Lei no. 10.637/2002 e suas alterações.

O Acórdão recorrido não se valeu da interpretação restritiva do conceito de insumos a partir da legislação do IPI, tampouco da interpretação extensiva do conceito de insumos a partir da legislação do IRPJ.

Isso posto, e considerando, como dito, que trata-se do conceito de insumos da própria legislação de regência, com o qual eu concordo, sinto-me a vontade para dele discorrer.

Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória n. 66, que alterou a sistemática do Pis e Pasep para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (lei de conversão), que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela

intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade em relação à apuração da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o Pis/Pasep, *in verbis*:

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 nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Posteriormente, pela edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

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

Da norma constitucional em referência não se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável ao Pis e à Cofins ficaria afeta ao legislador ordinário.

A Secretaria da Receita Federal veiculou, pelas Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, orientação necessária à sua execução, apresentando a sua interpretação da extensão dos insumos passíveis de aproveitamento de créditos, conseqüentemente o alcance do termo "insumo", ao dispor:

Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep

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 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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)

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.

[...]

Dessa leitura apercebe-se que o creditamento da Contribuição ao Pis e da Cofins fora restrita aos bens que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de serviços aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

A definição de "insumos" adotada pelos normativos da RFB excessivamente restritiva em relação aos serviços utilizados na produção e em relação aos bens também utilizados na produção, em tudo se assemelha à definição de "insumos" para efeito de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada pelo art. 226 do Decreto nº 7.212/2010. Transcrevemos essa última norma para efeito comparativo:

Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Entendo, no entanto, em consonância com a jurisprudência, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Na mencionada lei, há previsão para que sejam utilizados apenas **subsidiariamente** os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Da mesma forma que a antiga Lei no. 9.363/96 também previa subsidiariamente o uso da legislação do IRPJ para a concessão dos créditos presumidos.

Diferentemente, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer outro dispositivo legal para que se possa conceituar os "insumos".

A não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Seus créditos possuem natureza financeira.

A hipótese de incidência dessas contribuições adota o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil o que significa que os tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Da mesma forma, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se

limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, com o qual corrobora a doutrina, a exemplo de Marco Aurélio Greco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

Seguindo o que escrevera o doutrinador, as leis mencionadas prevêm expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação e que um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem.

Será efetivamente insumo esse serviço sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" demonstra o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.

Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

Seguindo a linha de raciocínio de Marco Aurélio Greco, este introduz na seqüência os conceitos de **essencialidade** e **necessidade** ao processo produtivo.

Uma vez que processo de construção de um produto requer um conjunto de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento requer o cômputo de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção, mais uma vez mais amplo que o previsto na legislação do IPI.

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o Pis e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Explico: As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,655 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que "constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP". Assim, a

restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, in casu, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o Pis e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

Da mesma forma, entendo incabível a utilização da legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo.

Primeiramente, porque se assim o quisesse o legislador, teria sido mais simples aumentar diretamente a alíquota do IRPJ ou da própria CSLL (considerando a sua desvinculação constitucional) e permitir aos contribuintes a dedução das despesas operacionais.

Por essa linha de raciocínio, em contraponto, o conceito de insumo poderia se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterizasse como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. Seria dizer que "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, referir-se-ia a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

Houve precedente nesse sentido nesse mesmo CARF, no Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/2006-22, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010.

Valho-me dessa julgado, mas para concluir de forma distinta, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento – exemplo – Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa (o que abrange a administração). Porém, por princípio, todos os custos (não todas as despesas) da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, poderiam ser passíveis de crédito.

No caso dos autos foram mantidos pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a recorrida classificou como insumos alegando sua essencialidade para fabricação dos produtos destinados à venda.

- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Facilmente depreensível que serviços não são insumos para efeito de IPI e que os combustíveis e lubrificantes, muito embora também não sejam compreendidos como insumos para efeito de creditamento de IPI em não sendo consumidos em contato direto com o produto e não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, constam da listagem legal a definir o conceito de insumos (ver art. 82, I, do Decreto n. 87.981/82 - RIPI/82; art. 147, I, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI/98; art. 164, I, do Decreto n. 4.544/2002 - RIPI/2002 e art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011 e Súmula n. 12, do 2º Conselho de Contribuintes).

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos ("inclusive combustíveis e lubrificantes") e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens essenciais ao processo produtivo, muito embora nem sempre sejam nele diretamente empregados.

Sendo assim, pode-se afirmar que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS exige que:

- i) O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);
- ii) A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e
- iii) Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, estaremos diante da **essencialidade** desse bem ou serviço, necessária à sua classificação como insumo. Não apenas em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial e que haja prova disso. Como corolário, possível verificar-se se a sua subtração resulte na impossibilidade dessa

prestação do serviço ou da produção, isto é, prejudique a atividade da empresa, ou resulte em perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, nos dizeres de Marco Aurélio Greco.

Esse interpretação, senhores conselheiros, com a devida vênia, é a que adequa-se à intenção do legislador, à norma em vigor, ao direito do contribuinte e à manutenção dos níveis de arrecadação pela União. É a interpretação que coaduna-se com as modernas técnicas de produção, neutra do ponto de vista filosófico, por não resultar em incentivos negativos aos investimentos em modernização e em inovação de processos e produtos.

Concluindo, no caso concreto, passo então a analisar individualmente os créditos glosados, inclusive partindo do pressuposto que, no caso concreto, o preço praticado na venda dos seus produtos, correlaciona-se diretamente com a sua apresentação ao consumidor, e que essas suas receitas, maiores, maximizadas, são também tributadas.

Isso posto, as embalagens de transporte, ou aqueles itens necessários ao correto acondicionamento e consequentemente preservação da qualidade e da integridade dos produtos, são integralmente creditáveis.

Quanto ao combustível, passível de creditamento, mas creio que o contribuinte não segregou adequadamente em suas contas contábeis as despesas, de forma que permitisse a concessão dos créditos.

Quanto aos produtos de alíquota zero, temos vedação de ordem legal, que se aplica ao caso concreto.

Quanto às aquisições de pessoas físicas, são passíveis de créditos de acordo com o art. 8º da Lei no. 10.833, porém, não são passíveis de ressarcimento, mas apenas de compensação com os débitos dos períodos de apuração presente ou futuros.

Quanto às despesas de manutenção, são plenamente passíveis de creditamento, porém, no caso concreto, o contribuinte não segregou adequadamente tais despesas, que permitissem a adequada verificação para que se separassem as despesas de manutenção com pomares, máquinas e equipamentos da produção, seja pré ou pós, daquelas, por exemplo, de outras áreas não voltadas à produção.

Quanto as despesas de combustíveis e mesmo as de manutenção com as empilhadeiras, são plenamente passíveis de creditamento, pois as empilhadeiras são necessárias à organização e ao funcionamento eficaz e eficiente do processo produtivo.

Finalmente, quanto aos produtos adquiridos e utilizados para a formação dos pomares, etc., esses são efetivamente passíveis de crédito, porém, não naquele momento, pelo seu lançamento nas contas contábeis de despesas no resultado do exercício, mas por meio da depreciação do pomar (Nesse caso, não se trata de exaustão, designação já inexistente nos Pronunciamentos Contábeis tanto relativos ao ativo imobilizado quanto relativos aos ativos biológicos, trata-se efetivamente de depreciação). Cabe ao contribuinte, se quiser fazê-lo, refazer sua escrita, até mesmo observando o PN no. 79/76, que o permitiria depreciar a posteriori o seu ativo fixo produtivo, desde que sua parcela não excedesse aquela considerada normal para a vida útil remanescente do bem.

(Assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto

Declaração de Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas

Pedi vista destes autos para melhor me inteirar sob os aspectos fáticos discutidos.

Conforme se verifica dos termos bem relatados pelo ilustre Conselheiro José Antonio Francisco, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativo, com base nos dispositivos legais pertinentes.

De acordo com os documentos societários acostados aos autos tem-se que a Recorrente é empresa agro pastoril que têm, por objeto social, a saber:

- “a) A produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura;*
- b) A criação de rebanhos de diversas espécies;*
- c) A indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura, e da pecuária, inclusive derivados do leite;*
- d) A elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento;*
- e) A produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas;*
- f) prestação de serviços inerentes a essas atividades.”*

Em virtude de sua operação, a Recorrente requer créditos sobre itens que entende estarem vinculados ao seu sistema produtivo. A questão posta refere-se a qual, dos itens solicitados pela Recorrente, pode ser considerado como insumo para o sistema não cumulativo de PIS/Cofins.

A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a Recorrente. Determina a lei:

“Lei nº 10.833/03

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.727, efeitos a partir de nov/2008)

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, 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, efeitos a partir de nov/2008)

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

(...)” – destaquei.

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e Cofins, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de custo e despesa aplicado no imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com o IPI, ICMS ou IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e PIS/Cofins, tenho defendido a total diferença entre os regimes¹, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e Cofins, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, **por entender que os insumos não tiveram contato direto com o produto, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário.** Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº10.833/03 – Cofins. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

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

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo

que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita² das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/Cofins. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco³: *“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de*

² "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)
V - referentes a:
a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'."

O critério "receita", ao contrário do critério "produto", não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, "*um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa*". **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS que pretende a compensação de "imposto sobre imposto", importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e Cofins não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário⁴. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infra-constitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica para as contribuições ao PIS/Cofins**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges⁵: "*No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método "base sobre base" (200 reais - 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).*" – destaquei.

⁴ Lei nº 10.833/03, art. 3º, I.

⁵ Eduardo de Carvalho Borges in "Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias", Tributação no Agronegócio, Quartier Latin. JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplica, portanto, o critério de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, conforme os artigos 290⁶ e 299⁷ do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

⁶ Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

⁷ Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, insumos para o PIS e Cofins não cumulativos.

Da mesma forma, o custo de produção também é diferente de insumos, basta constatar que as Leis nº10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a folha de salários como insumo para o PIS COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e Cofins, será formada pelas despesas e custos de *“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...”*

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, *“somente os bens e serviços que forem **utilizados direta ou indiretamente** na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”*⁸

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativo - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS/Cofins é aferir receita⁹, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que

⁸ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora - destaquei

⁹ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), a saber:

“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).”

esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita naquele específico mês.

Este entendimento, de o insumo ser imprescindível para a formação do produto/prestação do serviço, encontra precedentes neste tribunal administrativo federal, em caso idêntico, inclusive do mesmo contribuinte, nas palavras do ilustre conselheiro relator Fernando da Gama Lobo D'Eça, *verbis*:

“Inicialmente ressalte-se tal como ocorre com outros tributos, no caso do PIS e da COFINS, a não cumulatividade constitucionalmente assegurada visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências das referidas contribuições nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos.

A legislação de regência do PIS e da COFINS (Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03) autoriza a pessoa jurídica a descontar, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços que forneça, os créditos das contribuições incidentes sobre os insumos e despesas de produção incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, relativamente a: a) bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, “utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes”; b) despesas com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa e pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples; d) custos de “máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; e) despesas com “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; f) valor dos “bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei; e g).despesas com “energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica”. Nesse ponto releva notar que a expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à

existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

Assim, não há dúvida que, por constituírem insumos necessários e imprescindíveis ao seu processo de fabricação dos produtos destinados à venda, a Recorrente faz jus ao crédito em relação às aquisições de glp e lubrificantes, despesas com manutenção e aquisição, peças, bens destinados ao imobilizado (tais como máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, retroescavadeiras), despesas com materiais de embalagem considerados com o materiais de transporte (tais como cantoneiras utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte; pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets). (11020.000607/2010-58, destaqui)

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerado pela legislação do PIS/Cofins. Dos fatos relatados, constato que o objeto da empresa é a produção agrícola, pastoril, fruticultura e apicultura de maçã, sendo que a Recorrente requer créditos sobre:

- (i) Combustíveis usados em empilhadeiras (despesas: GLP/manutenção);
- (ii) Embalagens de transporte de produtos acabados;
- (iii) Partes e Peças de reposição de máquinas e equipamentos, bem como despesas com Manutenção;
- (iv) Combustíveis e lubrificantes – utilizados em automóveis de terceiros ou manutenção;
- (v) Custos para formação dos pomares (herbicidas, calcários, etc);
- (vi) Bens vinculados a ativo imobilizado (TV/cadeira/armário/bebedouro)
- (vii) bens sujeitos à alíquota zero;
- (viii) Crédito presumido pessoa física.

Em princípio esclareço, por conseqüência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não cumulatividade de PIS/COFINS difere daquele utilizado para ICMS/IPI¹⁰, bem assim não pode ser equiparado ao critério utilizado pelo Imposto de Renda.

¹⁰ Neste sentido, segue ementa do Acórdão proferido no Processo Administrativo nº 11020.000607/2010-58: "COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02

ativados e estariam sujeitos à exaustão, não depreciação. Ocorre que a lei só autoriza créditos de depreciação e não exaustão, razão pela qual o crédito não pode ser concedido.

O sexto insumo pretendido pela Recorrente consiste em bens vinculados ao ativo imobilizado (TV/cadeira/armário/bebedouro) – de acordo com o artigo 3º, inciso VI¹² da Lei 10.637/02 e 10.833/03, conferem direito ao crédito os bens utilizados na produção e prestação de serviços. Ocorre que os bens em análise não estão vinculados à produção e, portanto, não podem ser considerados para fins do crédito não cumulativo de Pis e Cofins.

O sétimo insumo pretendido pela Recorrente consiste em bens sujeitos à alíquota zero – de acordo com o artigo 3º, §2º¹³ da Lei 10.637/02 e 10.833/03, a hipótese de insumo não tributado é exclusão de crédito, razão pela qual não concedo.

O oitavo insumo pretendido pela Recorrente consiste em crédito presumido pessoa física – neste particular concordo com os termos do voto do d. relator¹⁴, no sentido de que existe previsão legal para a utilização do crédito na dedução da base de cálculo do mesmo período de apuração, mas não existe hipótese de ressarcimento em espécie, razão pela qual nego o crédito pleiteado.

Ante o exposto, ousou divergir do posicionamento adotado pelo e. Relator, com as vênias costumeiras para o fim de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário apresentado e conceder o direito ao crédito pleiteado sobre (i) Combustíveis usados em empilhadeiras (despesas: GLP/manutenção); (ii) Embalagens de transporte de produtos acabados; (iii) Partes e Peças de reposição de máquinas e equipamentos, bem como despesas com Manutenção e (iv) Combustíveis e lubrificantes – utilizados em automóveis de terceiros ou manutenção.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

¹² Conferem direito ao crédito:

"VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)"

¹³ "§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

¹⁴ Trecho do Voto do relator:

"Inicialmente, destaque a concordância com o acórdão de primeira instância, relativamente ao fato “de que o crédito presumido tratado no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (apontado na manifestação de inconformidade), ao contrário do alegado, destina-se unicamente à dedução de valores devidos a título de contribuição no mesmo período de apuração.”

Dessa forma, não há previsão legal para inclusão de créditos inexistentes na apuração da base de cálculo da contribuição.