



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

Processo n° 11020.720501/2009-31
Recurso n° 934.004 Voluntário
Acórdão n° **3803-02.857 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente RASIP AGRO PASTORIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa: INSUMOS. ALCANCE DO TERMO.

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

CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Somente os gastos expendidos com combustível que efetivamente incidiram no processo produtivo darão direito ao creditamento do PIS pleiteado.

CREDITAMENTO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CUSTO DE VENDA DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Se o serviço de transporte das mercadorias faz parte da operação de venda, tendo seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte, e geram direito a crédito.

CREDITAMENTO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito o valor 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

ART. 62-A DO RICARF. REPRODUÇÃO PELOS CONSELHEIROS QUANDO DO JULGAMENTO DE RECURSOS NO ÂMBITO DO CARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

[assinado digitalmente]

ALEXANDRE KERN - Presidente.

[assinado digitalmente]

JORGE VICTOR RODRIGUES - Relator.

EDITADO EM: 03/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hélcio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS não – cumulativo – Exportação, transmitido em 11/07/2008, relativo ao primeiro trimestre de 2007, no valor de R\$ 187.774,08. Também consta pedido de compensação para este crédito.

A unidade de origem, após diligência junto ao estabelecimento da contribuinte, buscando a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, emitiu Despacho Decisório embasado em Relatório Fiscal, por meio do qual reconheceu parcela do crédito invocado no valor de R\$ 67.229,10 e homologou a compensação no limite do crédito reconhecido. Consta ainda que foram glosadas as seguintes despesas:

- a) Despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção);
- b) Despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção;

- c) Produtos sujeitos à alíquota zero;
- d) Bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, peças diversas);
- e) Materiais de Transporte;

Cientificada em 17/12/2009, apresentou manifestação de inconformidade na qual impugna todas as glosas efetuadas pelo auditor fiscal e acima elencadas, e alega, em apertada síntese:

- a) Pretende o auditor aplicar o conceito do IPI para definição de insumos na apuração dos créditos de PIS/COFINS, para fins da não-cumulatividade, quando inexistente lei formal permissiva para tal extensão interpretativa;
- b) O entendimento aplicado ao caso vai de encontro ao externado em decisões administrativas em situações análogas. Oportunamente colaciona decisões administrativas e judiciais favoráveis aos seus interesses;

A DRJ em Belém não reconheceu a parcela do crédito impugnada (R\$ 120.544,98) nem homologou a compensação declarada, conforme se observa da ementa que transcrevemos abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS

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

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Também descabe a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo e, ainda, quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado.

PIS NÃO-CUMULATIVO.CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser computados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.

A declaração de compensação, por vincular-se à existência de determinado crédito, somente pode ser homologada na exata medida do direito creditório que tenha sua liquidez e certeza reconhecidas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada em 05/07/2011, apresentou voluntariamente recurso em 25/07/2011 para este Conselho, no qual repisa os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade e, pleiteia a reforma do julgado recorrido, com o deferimento do pedido de ressarcimento, considerando que a Recorrente planta, produz e comercializa maçãs, e demais atividades agropastoris.

Voto

Conselheiro Jorge Victor Rodrigues

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A Rasip Agropastoril S.A. tem por objeto social a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura; a criação de rebanhos de diversas espécies; 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; a elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento; a produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas; e, a prestação de serviços inerentes a essas atividades.

Busca a contribuinte a repetição do indébito relativo a Cofins não-cumulativo – exportação, relativo ao primeiro trimestre de 2007, por meio de Per/Dcomp. Seu pleito foi parcialmente deferido, tendo a autoridade fiscal oportunamente esclarecido que os valores glosados dizem respeito à aquisições que estariam fora do conceito de insumos tendo em vista que não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

A Recorrente utiliza como argumento, em suma, que todos os elementos objetos de glosa pelo auditor fiscal fazem parte do processo produtivo da empresa, de modo que os gastos e custos de produção devem gerar crédito de Pis/Pasep e COFINS.

Sobre o tema central da discussão, em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *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 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; (grifamos)

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 da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, de redação idêntica àquela do Pis/Pasep senão vejamos:

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)

Por intermédio 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.

O art 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados

como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "insumo", vejamos:

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) (grifamos)

Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

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. (grifamos)

[...]

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros 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.

Como se observa, a interpretação conferida pelos atos normativos da Receita Federal, em muito se assemelha ao conceito de “insumos” conferido pela legislação do IPI, o qual se transcreve abaixo a título 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 integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Todavia, não concebo a idéia de que a sistemática do Pis/Pasep e da Cofins possa em tanto se assemelhar àquela adotada pela legislação que regulamenta o IPI.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cujo critério material é a operação relativa à produtos industrializados, encontra respaldo no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o qual permite "*a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", a fim de impedir a tributação em cascata. Desse modo, na sistemática da não-cumulatividade, temos o desconto do débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores.

Por tal razão, o conceito de "insumo" para fins de não-cumulatividade do IPI, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Por outro lado, no caso do Pis/Pasep e da Cofins, o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Ademais, a tributação do IPI se relaciona com o produto, enquanto que a do PIS/Pasep e a COFINS se relaciona com a produção.

Entretanto, não podemos admitir que se amplie tal conceito ao ponto de permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial, conforme preceitua os arts. 290 e 299 do RIR (despesas operacionais).

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além das contribuições incidirem sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questão.

Desta forma, pactuo do entendimento que o termo "insumos" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Assim, tal qual o Estudo realizado pela PGFN/COCAT, elaborado pela D. Procuradora Bruna Garcia Benevides, acerca do alcance do termo "insumos" pra fins de creditamento das contribuições aqui abordadas, entendo que "*apenas os dispêndios diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Se entre tais dispêndios e os respectivos processos produtivos houver uma inerência direta, haverá, então, direito ao crédito pleiteado.*"

Imprescindível salientar que também não se pode entender como insumo tão - somente os gastos com bens ligados à "essencialidade ao processo produtivo" ante o seu

inegável subjetivismo. Neste ponto, faço minhas as palavras do Il. Conselheiro Luiz Marcelo Guerra de Castro, no acórdão nº 3102-01.143, em trecho que transcrevo a seguir:

“Ademais, pedindo vênias ao sujeito passivo, registro minha opinião no sentido de que o texto do já transcrito art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não dá margem para que se considere a “essencialidade” por si só como critério para a classificação do gasto como insumo.

Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência (ou inerência, segundo o parecer juntado aos autos) com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.

Nessa linha, entendo ser perfeitamente possível que determinado gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja considerado essencial, mas que por não estar diretamente ligado àquele processo, não possa ser considerado insumo.”

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo. Desta forma, como outrora demonstrado, a abrangência do termo “insumos” para fins de creditamento do Pis/Pasep e da Cofins vai além daquele estabelecido pela legislação do IPI (MP, PI e ME), porém, aquém do alcance estabelecido pela legislação do IR, ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

Tecidas essas considerações, passemos à análise mais específica das glosas procedidas pela autoridade preparadora em fls. 106/114 dos autos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM EMPILHADEIRAS

No relatório fiscal, narra o auditor responsável que quando da visita à empresa, verificou-se que o contribuinte utilizava as empilhadeiras para descarregamento da fruta vinda dos pomares, carregamento/d Descarregamento da fruta nas câmaras frias, movimentação pelo *packing* (local onde a maçã é selecionada, limpada e embalada), bem como no carregamento das caixas de maçãs na saída dos produtos do estabelecimento.

Assim, pelo critério da essencialidade, observa-se que as empilhadeiras, participam efetivamente do processo produtivo da empresa uma vez que trabalham diretamente no produto, movimentando a maçã desde à produção até a expedição.

Neste sentido, tendo em vista que a subtração do serviço importa em óbice à atividade da empresa, entendo que as despesas com as empilhadeiras devem gerar o creditamento .

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE

Continua a narrativa do fiscal atuante, desta vez no tocante aos gastos oriundos de despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes sobre os quais tenta a empresa se creditar:

A aquisição de combustíveis e lubrificantes constitui parcela vultosa do total de créditos escriturados pela contribuinte, de acordo com a memória de cálculo apresentada pela contribuinte. Durante a execução da diligência fiscal à empresa constatamos que grande parte destes combustíveis e lubrificantes é destinada a uso em tratores. Contudo, há de se lembrar que a contribuinte utiliza tais tratores tanto em pomares em produção, quanto em pomares ainda não produtivos. Tal constatação é embasada pelas informações contábeis da empresa, em especial no grupo de contas 13214 - MOBILIZAÇÕES EM ANDAMENTO.

Analisando o razão das contas de nível inferior (nível 5), constatamos que nas contas referentes aos pomares ainda não produtivos ("POMAR NOVO") existem lançamentos a débito cujas contrapartidas estão localizadas nas contas de estoque, em especial na conta 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Ou seja, a contribuinte adquire os combustíveis e lubrificantes, realizando um lançamento a crédito em fornecedores e a débito nas contas de estoque e PIS/COFINS a recuperar. Contudo, parcela deste estoque de combustíveis não é efetivamente utilizada como insumo, pois acaba destinada ao ativo imobilizado.

Seguindo o mesmo raciocínio do tópico anterior, somente os gastos expendidos com combustível que efetivamente incidiram no processo produtivo darão direito ao creditamento da Cofins pleiteado pela contribuinte. Assim, do estoque de combustíveis que não foram efetivamente utilizados como insumos e foram, portanto, destinados ao ativo imobilizado, destes valores não poderá a empresa se creditar.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA

ZERO

No que tange ao aproveitamento dos créditos relativos a bens sujeitos à alíquota zero, transcrevemos a vedação expressa apresentada pelo inciso II, §2º do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002:

§ 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)

Percebe-se que o que a somente possibilita a tomada de crédito relativamente a bens e serviços sujeitos ao pagamento da contribuição. Vale dizer: se sobre a receita gerada na operação anterior, quando da aquisição do bem ou serviço, não incidiram (ou estavam

isentos ou sujeitos à alíquota zero) o PIS e a COFINS, não há que se falar em crédito na operação seguinte.¹

Este mesmo entendimento foi refletido no julgamento do Resp nº 1.134.90300/SP, submetido ao crivo dos recursos repetitivos (543-C do CPC), que por força do art. 62-A do RICARF estamos obrigados a reproduzir:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE.

JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008).

2. É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior.

3. Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria

¹ Vide: AMS 2006.32.00.002652-2/AM, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Conv. Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas (conv.), Sétima Turma, e-DJF1 p.236 de 27/11/2009;

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

(RE 353657, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL=02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807)

de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal.

4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal.

5. Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão".

6. Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral).

7. In casu, o acórdão regional consignou que:

"Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional."

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE BENS DIVERSOS

Restou apurado pela autoridade fiscal que a contribuinte, registra créditos sob a rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" em seus DACONs. Através da análise da memória de cálculo, constatou-se que tais créditos provêm de despesas com serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros.

Consta ainda que a fiscalizada trouxe neste momento nova memória de cálculo adicionando colunas para o número do bem aplicado, a descrição do bem, centro de custo, bem como a respectiva descrição de cada um dos itens inclusos como "Outros créditos". No tocante ao Centro de custos MAPE (máquinas pesadas), MACE (manutenção civil e elétrica), DIFR e MANU, tenho que as despesas vinculadas a estes centros de custos não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento, tendo em vista que tais receitas descritas como "Oficina (geral)", "Conservação de maquinas (Geral)", incluindo até mesmo manutenção em veículos leves (Meriva, Escort), ou seja, são utilizadas de diversas formas que não, diretamente e especificamente no processo produtivo que ora se analisa.

As despesas com manutenção de veículos Gol, Ford Courier, Kombi e Meriva, bens destinados a estoque/oficinas, também seguem as considerações tecidas acima.

Por sua vez, tomando por vista que a Interessada também é produtora de queijo e derivados do leite, e portanto necessita de todo um cuidado quanto ao gado, para que o produto comercializado e fornecido ao consumidor final seja de boa qualidade, despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos e manutenção de laboratório dado seu contato direto com o produto e participação efetiva no processo produtivo devem ser aproveitadas pela empresa.

Os demais insumos lançados na rubrica "Insumos - Linha 2" e descritos pelo fiscal como estacas e fita para enxertia - bem que deve ser destinado ao imobilizado; telhado, areia, palitos, lonas, detergentes, sabonetes, medicamentos e sucos de uva não serão considerados por não apresentarem características de insumo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE MATERIAL DE TRANSPORTE

Outrossim, a autoridade fiscal glosou, ainda, o que considerou "embalagem de transporte". Em sua justificativa, a glosa se fundou na impossibilidade de enquadrar a respectiva nas hipóteses previstas no art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, seja como insumo da produção (inciso II), seja como despesas de fretes na operação de venda (inciso IX). Para tanto, utilizou-se da legislação do IPI, que distingue a embalagem de apresentação e a de acondicionamento para transporte, pois separam a que pode ser considerada insumo e a que não pode.

Constam na glosa itens como Cantoneiras – utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte do produto; Pallets e seus acessórios – pregos e etiquetas – utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte; Fitas/Amarras – usadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets.

Não poderíamos concordar com tal decisão. Isso porque a embalagem de transporte, de fato, faz parte do custo de venda daquele produtor. Elas visam a conservação/proteção do produto durante o transporte contra agentes externos indesejáveis como choques mecânicos, poeira, outros agentes contaminantes, água, umidade, etc, mormente porquanto será manuseada por pessoal não especializado.

Assim, se o serviço de transporte das mercadorias faz parte da operação de venda, tendo seus custos suportados pelo produtor, as embalagens em questão serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte, e podem ser consideradas como insumos deste.

Numa interpretação extensiva, pode-se considerar o material de transporte insumo sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias, nos termos definidos no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002.

No caso da COFINS, o inciso IX deixou bem clara esta intenção quando incluiu os serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, quando suportados pelo vendedor. A própria lei mais recente, ao dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade expresso no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, visando sempre diminuir os custos finais do produto, pelo não-repasse a este de tributos cobrados em toda a cadeia produtiva, considerou a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem de frete, descontando-se os créditos de PIS e COFINS referentes a estes serviços da apuração do tributo correspondente. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.²

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE OS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

No que tange à defesa destinadas aos bens do ativo imobilizado, embora o relatório fiscal tenha detalhado a contabilidade apresentada pela Recorrente e identificado cada uma das glosas, percebe-se que a mesma limitou-se a tecer considerações genéricas em relação ao ponto impugnado, alegando que a impossibilidade de verificação e identificação dos valores que compõem a glosa que nos dizeres do julgador de piso, se encontraram “em frontal antagonismo à evidente clareza e precisa descrição constante do ato impugnado”.

Consequentemente, meras objeções genéricas e desacompanhadas de provas não serão conhecidas por inobservância do disposto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235, o qual exige impugnação específica dos pontos em que haja discordância.

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso voluntário para **reconhecer** o direito a crédito e autorizar o ressarcimento quanto às a) despesas com empilhadeiras; b) despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes desde que efetivamente comprovada pela contribuinte sua participação no processo produtivo e segregada do lançamento contabilizado em 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES; c) despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos, manutenção de laboratório d) despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroscavadeiras e pulverizadores quanto as maquinas que comprovadamente tiveram contato direto com o produto e foram essenciais ao processo de produção; e) despesas com embalagem de transporte (material de transporte), bem como, homologar a compensação no limite do crédito reconhecido. Por outro lado **não reconheço** a parcela do crédito pleiteado decorrente de despesas contabilizadas como ativo imobilizado, manutenção de instalações (colchão, areia, tinta), créditos sobre bens diversos que não tiveram contato direto com o produto e não foram essenciais para a produção, ou seja, que foram genericamente utilizados pela empresa, assim como, apuração de créditos quanto aos produtos sujeitos à alíquota zero e a parcela segregada do combustível/ lubrificante que integralizou o ativo imobilizado da Interessada (conta 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES).

[assinado digitalmente]

Jorge Victor Rodrigues - Relator

² REsp 1125253/SC Relatoria do Min. Humberto Martins. Julgado em 19/08/2009.

Processo nº 11020.720501/2009-31
Acórdão n.º **3803-02.857**

S3-TE03
Fl. 8

CÓPIA