



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.003681/2007-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-000.991 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrente GUARUPAL COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. CONTRIBUIÇÃO PELA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. TRIBUTAÇÃO. MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO.

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da contribuição não-cumulativa serão consideradas para efeito de tributação do PIS/Pasep no momento da efetiva liquidação das operações correspondentes.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO VINCULADO Á RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Somente o crédito vinculado à receita de exportação de mercadorias, não deduzido das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil, decorrente das demais operações no mercado interno, poderá ser utilizado na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou no pedido de ressarcimento em dinheiro.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não pode ter interpretação excessivamente restritiva, conforme a extraída da legislação do IPI, nem demasiadamente alargada, nos termos estabelecidos pela legislação do IR. Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da apuração da base de cálculo as variações cambiais

ativas e para reverter as glosas relacionadas com "análise da água consumida", "análises de laboratório" e "utensílios industriais".

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe Barros Reche.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de COFINS não cumulativa dos meses de abril a junho de 2004 para fins de compensação, conforme consta nos autos.

A DRF de origem analisou o pleito da contribuinte, tendo deferido parcialmente o ressarcimento e homologado parcialmente a compensação, conforme Informação Fiscal e Despacho Decisório, de fls.81 a 90 e 101.

Irresignada, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade parcial, de fls.112 a 124. Nesta, começa a contestação alegando que as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais ativas não podem ser tributadas pela aplicação do regime contábil da competência, devendo ser auferida a variação (receita financeira) no momento da liquidação da operação, nos moldes do art.30 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001. Admite que o valor de R\$ 33,06, ocorrido em maio de 2004, deve ser oferecido à tributação.

Continuando sua defesa, alega que os valores decorrentes de crédito presumido de aquisição de pessoas físicas não poderiam ter sido indeferidos para fins de ressarcimento. Isto porque o §5º do art.3º da Lei 10.833/2003 permite a utilização do crédito presumido de aquisições de pessoas físicas, que não foi compensado com débitos da própria contribuição, conforme artigo 6º da Lei 10.833/2003 e art.16 da Lei 11.116/2005, tendo sido revogado pelo art.16 da Lei 10.925/2004, cuja revogação teria eficácia a partir de 1º de agosto de 2004, conforme preceitua também o art.17, inciso III, desta Lei, haja vista que o redação ao benefício fiscal consta agora do art.8º da Lei 10.925/2004. Ou seja, no período em litígio era possível a utilização do crédito presumido decorrente de aquisição de pessoas físicas como valor compensável ou ressarcível.

Por sua vez, na glosa de créditos de bens e serviços, pois não estariam enquadrados no conceito de insumo, a contribuinte, fundamentada no art.3º da Lei 10.833/2003 e no art.8º da IN SRF 404, alega que:

a) os gastos com combustíveis são utilizados para fins de aquecimento das caldeiras utilizadas no cozimento dos produtos da empresa. Logo, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Traz soluções de consulta e decisões de administrativas que alega serem favoráveis ao seu entendimento;

b) os gastos com análise da água são utilizados para verificar a qualidade desta, consumida no processo produtivo, por exigência da vigilância sanitária. Por conseguinte,

seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Traz soluções de consulta que alega serem favoráveis ao seu entendimento.

c) os gastos com análise de laboratório referem-se a materiais e utensílios, como peneiras e bastões de revestimentos teflon. Logo, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Argumenta que as soluções de consulta dos itens anteriores respaldam suas conclusões;

d) os gastos com material elétrico e hidráulico representam gastos com a manutenção de máquinas e equipamentos que são utilizados na fabricação de produtos comercializados. Portanto, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Argumenta que as soluções de consulta dos itens anteriores respaldam suas conclusões;

e) os gastos com aquisições de utensílios industriais representam a aquisição de peças de reposição de máquinas e equipamentos e com utensílios utilizados no processo produtivo, como lâminas de corte, facas, pedras de afiar facas, entre outros. Por conseguinte, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Traz soluções de consulta que alega serem favoráveis ao seu entendimento.

f) os gastos denominados como outros gastos seriam serviços de manutenção, de aluguel de cilindros, alimentação de suínos, entre outros. Logo, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos.

g) nos gastos de cooperativa constam os decorrentes prestação de serviços da empresa Cootragual, que é uma cooperativa que presta serviços de industrialização de parte da produção da empresa. Por conseguinte, seriam insumos necessários à produção, nos termos legais e normativos. Traz soluções de consulta que alega serem favoráveis ao seu entendimento.

h) nos gastos com aluguéis e depreciação, argumenta que a glosa decorrente da duplicidade da utilização é incorreta. Estes gastos estariam nas linhas específicas da DICON, não sendo utilizadas como bens de insumo, em outra linha da DICON, conforme demonstrativo numérico.

Ainda contesta a afirmação da DRF de origem quanto a separação dos créditos presumidos dos créditos básicos, pois esta separação somente é necessária a partir de 01/08/2004, quando passou a vigor o art.8º da Lei 10.925/2004.

Quanto aos demais gastos glosados pela DRF de origem, tais como cozinha/alimentação, equipamentos de segurança, limpeza industrial, manutenção de lavanderia e parte dos gastos com material gráfico, totalizando, no trimestre, R\$ 33.537,05, a contribuinte concorda que não geram direito de crédito de PIS e COFINS.

A DRJ de Porto Alegre/RS julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme **Acórdão nº 10-28.488** a seguir transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

VARIAÇÃO MONETÁRIA E CAMBIAL ATIVA - CONTRIBUIÇÃO PELA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - TRIBUTAÇÃO.

As variações cambiais ativas e monetárias de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da contribuição não cumulativa e, tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA - CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando as alegações apresentados em sede de manifestação de inconformidade, e contra argumentando o que foi decidido na primeira instância.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre os seguintes pontos:

- 1) Aplicação do Regime de Caixa ou de Competência à tributação da variação cambial ativa derivada de receitas financeiras;
- 2) Utilização de créditos presumidos decorrentes de aquisições de pessoas físicas em pedidos de ressarcimento e/ou compensação;
- 3) Da Inclusão na base de cálculo da COFINS de bens e/ou serviços não enquadrados no conceito de insumos
- 4) Glosa de gastos com Cooperativa COOTRAGUAL
- 5) Glosa de gastos com depreciação e aluguel de equipamentos

1) Aplicação do Regime de Caixa ou de Competência à tributação da variação cambial ativa derivada de receitas financeiras

Sobre esse primeiro tema a decisão de piso assim decidiu:

Neste assunto houve um equívoco de aplicação da legislação sobre as receitas financeiras por parte da contribuinte. A possibilidade de escolher entre o regime de apuração contábil (caixa ou competência), permitindo que a receita financeira cambial seja apurada na liquidação da operação se aplica ao PIS e a COFINS cumulativos, regulados pelas leis ordinárias 9.715/1998 e 9.718/1998 e leis complementares 07/1970 e 70/1991, bem como pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001. Nesta legislação, o tributo é devido em cada etapa do processo econômico (venda ou prestação de serviço), sem que haja possibilidade de compensar valores de créditos do tributo, apurados sobre as aquisições ou pagamentos efetuados, nos termos das normas específicas.

Na legislação que regula o PIS e a COFINS não cumulativos, que são as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e alterações posteriores, o tributo é devido em cada etapa do processo econômico (venda ou prestação de serviço), havendo possibilidade de compensar valores de créditos do tributo, apurados sobre as aquisições ou pagamentos efetuados, nos termos das normas específicas. Nestas, no art.1º de ambas as normas consta que o fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, independente da denominação ou classificação contábil.

A Recorrente afirma que as referidas variações cambiais ativas não devem compor a apuração da base de cálculo da COFINS tendo em vista que, segundo seu entendimento, o momento certo para oferecer à tributação seria no momento da liquidação da operação financeira nos termos do art. 30 da MP nº 2.158-35.

Vejamos o que dispõe o citado art. 30 da MP 2.158-35:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(grifos da reprodução)

Destaque-se que esta matéria foi posteriormente disciplinada pela própria RFB através da IN RFB no 1.079/2010 editada especificamente para o tema e que assim dispõe no seu art. 2º:

Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa.

(grifos da reprodução)

Portanto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário neste particular para excluir da apuração da base de cálculo as variações cambiais ativas.

2) Utilização de créditos presumidos decorrentes de aquisições de pessoas físicas em pedidos de ressarcimento e/ou compensação

Vejamos a divergência de entendimento entre decisão recorrida e recorrente a respeito do tema. O julgador de primeira instância assim entendeu como deve proceder com o crédito presumido em relacionamento às vendas para o mercado interno e externo:

Então, a COFINS não cumulativa do período de abril a junho de 2004 poderia ter crédito presumido de aquisições de pessoas físicas, nos termos do §º5 do art.3º e do art.6º da Lei 10.833/2003. Isto é, as aquisições de pessoa físicas pela pessoas jurídicas autorizadas geram crédito presumido para utilização na dedução da contribuição devida no mercado interno e, referente ao bens utilizados na exportação, para fins de compensação com outros tributos ou para ressarcimento.

Por isso, a contestação da contribuinte é parcialmente procedente, pois não é todo o crédito presumido decorrente de aquisições de pessoas físicas é passível de compensação ou restituição, mas somente o vinculado às exportações ou equivalente a estas (art.6º da lei 10.833/2003). Da mesma forma, ao contrário do que diz a contribuinte, é necessário fazer a distinção entre o crédito presumido vinculado a operações de venda para o mercado interno e para o mercado externo, pois somente o último é passível de compensação com outros tributos ou ressarcimento, devendo se utilizar dos métodos de proporcionalidade entre as vendas para o mercado interno e externo, como realizado pela DRF de origem, por se fundamentar na legislação e ser mais apropriado.

Em contrapartida, a recorrente discorda do entendimento daquela decisão visto que, na sua opinião, poderia se aproveitar integralmente o crédito, sem que fosse necessário realizar a proporção e vinculação com as vendas do mercado interno e externo. Afirma ainda que

a única restrição seria a impossibilidade de realizar a compensação com outros tributos, mas tal restrição somente passou a vigorar a partir de 01/08/2004, com fundamento no art. 8º da Lei nº 10.925/04. Portanto, tal restrição não alcança o presente caso por estar se tratando do segundo trimestre de 2004.

Estamos tratando na presente demanda de pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa referente ao 2º trimestre de 2004, portanto vejamos o que dispõe a Lei nº 10.833/03, que rege a matéria, iniciando sobre a fundamentação que trata do crédito presumido e que não há controvérsia:

Art. 3º

(...)

*§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, **adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.** ([Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004](#))*

Destaque-se que a Lei nº 10.925/04 revogou o citado parágrafo, contudo sua vigência ocorreu até 31/07/2004, período objeto da presente análise.

Agora observe o tratamento dado para o creditamento relacionado com as vendas para o mercado externo:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

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

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

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

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

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

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos **vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Perceba que o disposto acima estabelece que o contribuinte pode utilizar estes créditos para fins de dedução das contribuições a recolher das demais operações do mercado interno, não utilizando-o, poderá solicitar seu ressarcimento. Entretanto, essa possibilidade de ressarcimento somente se aplica aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Diante do exposto, fica evidente que somente poderão ser objeto de ressarcimento os créditos presumidos relacionados a produtos vinculados à receita de exportação. Portanto, correto o entendimento adotado pela decisão de piso.

3) Da Inclusão na base de cálculo da COFINS de bens e/ou serviços não enquadrados no conceito de insumos

Antes de adentrarmos na análise de cada um dos itens glosados neste tópico, mister se faz tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão n.º 9303-003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

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

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial n.º 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

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

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

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

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

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

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

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

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

Antes de analisarmos os itens glosados, necessário observar o que dispõe nos atos constitutivos da empresa o seu objeto social:

A sociedade tem por objeto:

a) comercialização, distribuição, importação, exportação e representação de carnes, embutidos, salsichas, fiambres, conservas de produtos e subprodutos de suínos e gado vacum, leite e seus derivados, queijos, requeijão, laticínios em geral;

b) abates de suínos e gados, bem como o beneficiamento e/ou a manufatura dos componentes, produtos e subprodutos, refrigeração e/ou congelamento;

c) transporte frigorificado, via rodoviária, dos produtos do objeto social;

d) exploração de campos próprios, de terceiros e/ou associados com terceiros, em todas as suas formas de atividades agrícolas, pastoris, incluídas as de florestamento e reflorestamento, fruticultura, hortaliças, floricultura, apicultura, aves e animais em cativeiro;

e) o depósito e/ou estocagem dos produtos alimentícios mencionados neste objeto social, em estabelecimentos próprios e/ou de terceiros;

f) participar do capital social de empresa a constituir e/ou já existente, sob forma de controle ou não, de sociedades mercantis que tenham a forma jurídica de sociedade limitada e/ou sociedade anônima, com objetivos afins aos seus próprios.

O primeiro item glosado foi “**Gastos com Combustíveis**”. A DRJ afirma que os combustíveis utilizados nas caldeiras não se enquadra no conceito de insumo por não entrar em contato direto com o produto fabricado, bem como pelo fato de as notas fiscais apresentadas não comprovarem que os combustíveis foram efetivamente empregados na produção visto que havia notas de postos de combustíveis.

A recorrente alega que os gastos com combustíveis demonstrados contabilmente representam aqueles empregados nas caldeiras que são utilizadas para a fabricação de produtos da indústria como o cozimento de embutidos e que os documentos comprobatórios já se encontram no processo.

Dentro da definição do conceito de insumos acima apresentado, evidencia-se que é possível o aproveitamento de créditos relacionados a gastos com combustíveis desde que efetivamente forem aplicados nas caldeiras industriais. Entendo que as despesas de combustíveis constantes das notas fiscais emitidas por postos de combustíveis relacionadas a aquisições no varejo e que não comprovam a aplicação nas caldeiras devem ser desconsideradas.

A decisão de piso também manteve as glosas dos insumos a seguir por entender que não sofreram alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação:

- 1) análise da água consumida no processo produtivo;
- 2) análises de laboratório (peneiras e bastões em teflon);
- 3) material elétrico e hidráulico (gastos com manutenção de máquinas e equipamentos);
- 4) utensílios industriais (bandeja, pedra de afiar, cotovelo e parafuso);
- 5) outros gastos (aluguel de cilindros e similares).

A Recorrente alega em sua defesa que a água, por ser uma exigência da vigilância sanitária para as indústrias alimentícias, é fundamental para a fabricação de seus produtos. Que as peneiras e bastões de teflon são necessários para o manejo da matéria-prima, por isso indispensáveis sua aplicação no processo produtivo. A respeito do material elétrico e hidráulico, a recorrente cita as normas que regem a matéria, mas não explica onde efetivamente são aplicados tais materiais. Sobre os gastos com utensílios a recorrente afirma que são materiais empregados na produção, mas que não são registrados no ativo imobilizado, conforme constam dos razões contábeis apresentados, se o fossem seriam apropriados apenas pela depreciação. Por fim, sobre os “Outros Gastos” a recorrente se limitou a afirmar que foram consumidos no processo produtivo e que o “*gasto com aluguel é considerado um gasto com previsto expresso na legislação*”.

Portanto, dentro do entendimento do conceito de insumos e por entender que são gastos e despesas essenciais ao processo produtivo devem ser revertidas as seguintes glosas:

- 1) análise da água consumida no processo produtivo;
- 2) análises de laboratório (peneiras e bastões em teflon);
- 3) utensílios industriais (bandeja, pedra de afiar, cotovelo e parafuso);

A recorrente não conseguiu argumentar nem demonstrar que o “material elétrico e hidráulico” e os “Outros Gastos” foram essenciais e efetivamente empregados no processo produtivo da empresa.

Portanto, voto por dar parcial provimento neste particular para reverter as glosas relacionadas com “análise da água consumida”, “análises de laboratório” e “utensílios industriais”.

4) Glosa de gastos com Cooperativa COOTRAGUAL

A decisão de piso decidiu manter a glosa relacionada aos gastos com a cooperativa em virtude de a despesa ter sido registrada na linha “serviços utilizado como insumos” na DACON e, principalmente, mesmo que tivessem registrado corretamente na declaração, as notas fiscais emitidas pela cooperativa (fls. 180 a 182) não especificam o serviço prestado, o que não pode ser afirmado se foram prestados na área administrativa ou na área produtiva.

A Recorrente alega ser equivocada a decisão de primeira instância visto que restou demonstrado no Manifesto de Inconformidade que possui um contrato com a cooperativa para prestação de serviços de industrialização de seus produtos, visto que terceiriza parte da sua industrialização com esta cooperativa.

Realmente tenho que corroborar com a decisão recorrida, visto que não há especificação dos serviços prestados nas notas fiscais, que nas notas apresentadas há descrição de “OUTROS” e “CUSTEIO/ADMINISTRAÇÃO” na discriminação dos serviços. Destaque-se ainda que não foi possível encontrar nos autos o contrato no qual foi reproduzido no corpo do Recurso Voluntário o respectivo objeto.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

5) Glosa de gastos com aluguéis e depreciação

A decisão de piso acatou o pedido constante da manifestação de inconformidade revertendo parte da glosa de depreciação e aluguéis de bens locados. Isto porque, no entender da DRJ, a apropriação desse crédito deve ser de acordo com a repartição entre crédito para o mercado interno e para o mercado externo, proporcional às receitas de vendas total e para o mercado externo.

A Recorrente não concorda com a decisão da DRJ, argumenta que não existe previsão legal para essa separação e que somente começou a ser exigível esta separação a partir de 01/08/2004 com a entrada em vigor do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Mantendo o entendimento apresentado no trecho deste voto referente aos créditos presumidos relacionados às aquisições de pessoas físicas, esta proporcionalidade tem previsão no art. 6º da Lei nº 10.833/03 no qual o contribuinte pode utilizar estes créditos para fins de dedução das contribuições a recolher das demais operações do mercado interno, não utilizando-o, poderá solicitar seu ressarcimento. Entretanto, essa possibilidade de ressarcimento somente se aplica aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Portanto, voto no sentido de negar provimento neste particular.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da apuração da base de cálculo as variações cambiais ativas e para reverter as glosas relacionadas com “análise da água consumida”, “análises de laboratório” e “utensílios industriais”.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva