



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

Processo n° 13053.000212/2006-17
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-003.194 – 3ª Turma
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria Cofins - regime não cumulativo - créditos.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

O termo “insumo” 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. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados.

INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o *caput* do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela

referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

CRÉDITO. TRATAMENTO DE AGUAS PARA LAVAGEM E CONGELAMENTO DE AVES. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

O material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves é insumo da indústria avícola e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Cofins.

RECURSOS ESPECIAIS DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE NEGADOS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos, que dava provimento; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidas as Conselheiras Nanci Gama, Fabiola Cassiano Keramidas e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento parcial para deferir os créditos relativos aos itens capatazia e estivas.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Adotarei o relatório da instância *a quo*, com as alterações pertinentes.

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

Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 30/03/2

015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 21/04/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARR

ETO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo interposto por ambas as partes ao amparo do art. 7º, inc. II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, em face do Acórdão nº 2102-00.107, cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

TRATAMENTO DE AGUAS PARA LAVAGEM E CONGELAMENTO DE AVES. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

O material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves é insumo da indústria avícola e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

SERVIÇOS DE GUINCHO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Cofins.

OUTRAS DESPESAS.

Por Falta de previsão legal, não geram direito ao crédito do PIS/Cofins as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as previstas na legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O pedido de ressarcimento foi apresentado em 28 de abril de 2006, e inicialmente indeferido pelo despacho de fls. 59 e 60, de 14 de agosto de 2006, com base no relatório fiscal de fls. 49 a 58.

A Fiscalização apurou as seguintes irregularidades, que tiveram repercussão na apuração dos créditos: 1) exclusão das cessões do ICMS da base de cálculo das contribuições; 2) creditamento irregular relativo a capatazia (serviços de capatazia e estivas executados por terceiros), combustíveis e lubrificantes para veículos (não utilizados como insumo da produção), serviços de guincho, indumentárias (vestimentas, calçados, luvas, capacetes etc. utilizados pelo pessoal empregado no processo produtivo), locação de mão de obra, elaboração de projetos de engenharia executados por terceiros, tratamento de efluentes (bens e serviços utilizados no tratamento de efluentes); 3) inclusão irregular de crédito presumido de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas por produtores de mercadorias

animal ou vegetal indevidamente incluídos, em face da impossibilidade de seu ressarcimento após a edição da Lei n. 10.925, de 2003.

O acórdão de primeira instância ressaltou a ausência de contestação da matéria relativa A cessão de créditos de ICMS, mantendo o restante das exclusões.

No recurso, a Interessada defendeu o direito ao crédito de bens e serviços não restrito "A transformação física de bens, mas" a "todo o processo de produção dos produtos destinados à venda, nele compreendidos os serviços intermediários e a venda de bens, bem como os serviços utilizados para a efetivação da venda dos referidos produtos".

Tratou, a seguir, das glosas específicas relativas a capatazia, que representaria "a atividade de movimentação de mercadorias" no trabalho portuário; combustíveis e lubrificantes para veículos utilizados na atividade produtiva nas operações, que gerariam crédito da mesma forma que o frete na operação de venda; serviços de guincho, "indispensáveis para as operações de venda"; despesas com indumentárias, obrigatórias por determinação Anvisa, que gerariam créditos nos termos de soluções de consulta citadas; locação de mão de obra, com fulcro também em solução de consulta citada; elaboração de projetos, por encontrar-se "diretamente ligada ao produto final" e representar custo, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei n. 10.833, de 2003; tratamento de efluentes, representado pelo tratamento inicial das águas, para utilização na lavagem e congelamento das aves.

O recurso voluntário foi parcialmente provido, nos termos da ementa transcrita acima.

Em seu recurso Especial a PGFN se insurge quanto ao acórdão recorrido ter considerado que a indumentária utilizada pelos empregados tenha sido considerada insumo para fins de aproveitamento do crédito do PIS e também os custos com tratamento de águas para lavagem o congelamento de aves e despesas com aluguel de equipamentos e guincho utilizados na produção avícola.

Já no recurso da contribuinte a alegação é a mesma dos recursos anteriores e se pleiteia a reforma do acórdão recorrido em relação aos gastos que não foram considerados insumos para o aproveitamento dos créditos segundo à legislação de regência da Cofins.

Ambas as partes apresentaram contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade legais e regimentais e dele conheço.

A Lei nº 10.833/2003, que instituiu a Cofins com incidência não cumulativa assim dispõe quanto aos créditos passíveis de descontos da contribuição apurado no mês /e ou de ressarcimento do saldo credor trimestral:

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

de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

~~I — bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;~~

~~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;~~

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; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

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 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;~~

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 — despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;~~

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 para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;~~

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 - O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor;~~

~~§ 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: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)~~

~~§ 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: [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) - [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

§ 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: [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

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 de mão-de-obra paga a pessoa física.~~

§ 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 sê-lo nos meses subsequentes.

~~§ 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, 15.15.2, 15.16.20.00, 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. [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

~~§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º: [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

~~I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do art. 2º;~~

~~I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

~~II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda. [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

~~§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura. [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

~~§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11: [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)
I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)
II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo. [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)~~

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro

~~4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento). [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)~~

~~§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento). [\(Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006\)](#)~~

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: [\(Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011\)](#)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no [inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005](#); [\(Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011\)](#)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011\)](#)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. [\(Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011\)](#)

§ 18. O crédito, na hipótese de devolução dos produtos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 2º desta Lei, será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#) [\(Vigência\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#).

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o

valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 22. ~~(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008).~~

~~§ 23. Sem prejuízo da vedação constante na alínea “b” do inciso I do caput, excetuam-se do disposto nos incisos II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).~~

~~§ 24. O disposto no § 17 também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam a Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, a Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).~~

§ 23. O disposto no § 17 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

§ 24. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 23 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

§ 25. ao § 29. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Segundo estes dispositivos legais, os bens e serviços sujeitos ao PIS, utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, dão direito ao crédito da contribuição para desconto do valor apurado no mês e/ou para ressarcimento do saldo credor trimestral.

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõem 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.

Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira

Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de “insumo” deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e 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 nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:

[...]

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo “insumo” consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:

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) (destaquei)*

Não há como concordar com essa conclusão eis que muito ampliativa e não encontra fundamentação legal para o uso da legislação do IRPJ para a apropriação dos créditos. Se fosse essa a intenção da lei haveria uma disposição expressa nesse sentido.

Em relação ao PIS e à Cofins aplicáveis na sistemática não-cumulativa, podemos considerar que o conceito de insumos trazido pelas normas de regência se posiciona de forma intermediária entre os dois conceitos anteriormente citados, pois denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ.

Com efeito, o conceito a ser utilizado nesse voto será a relação direta com o processo produtivo, além de outras permissivas contidas na lei, por óbvio.

Tem-se que exigir que o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na produção do bem ou prestação de serviço. Não necessariamente há de ser consumido no processo, conforme preconiza a legislação do IPI.

O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.

Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

Suas matrizes legais são:

Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)

Em conclusão a Solução registra:

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que 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 dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Destarte, entendo que o termo “insumo” 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. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Percebe-se que a jurisprudência desse Conselho caminha para uma solução intermediária, conforme exposto acima. Soluções que aplicam puramente a legislação do IPI ou do IRPJ estão ficando como posições isoladas e não mais tem prosperado, em termos de votação das inúmeras turmas que tratam da matéria.

Também o STJ começa a se manifestar sobre o tema. Em recente publicação de acórdão, em 08/02/2013, a corte decidiu que não há direito ao creditamento em relação às despesas com transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa. Ficou clara a não aplicação da legislação do IRPJ.

Processo

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

Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 21/04/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARR

ETO

ETO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AgRg no REsp 1335014 / CE
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2012/0150383-7

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 18/12/2012

Data da Publicação/Fonte DJe 08/02/2013

Ementa

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE.

TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido.

Como bem colocado na decisão acima, a norma que concede benefício fiscal, no caso créditos de PIS, somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica.

Também alguns Tribunais Regionais Federais tem se manifestado acerca do assunto, como o seguinte acórdão prolatado pelo TRF da 1ª Região:

"TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA. 1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos. 2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos "utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda", assim entendidos como "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". 3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis n.10.637/2002 e nº 10.883/2003. 4. Os produtos de limpeza, desinfecção e detetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. 5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso. 6. Apelação não provida. 7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão e-DJF DATA-04/12/2009 PAGINA:448. Processo: AC 200438000375799. TRF."

Percebe-se que o Tribunal usou, no caso, as definições contidas nas Instruções Normativas da RFB para fundamentar a decisão. Em que pese ser essa decisão baseada estritamente nas normas regulamentares da RFB, ela fala em “utilização no processo produtivo ou de prestação de serviços”.

Assim, não poderemos extrapolar o permitido pela Lei 10.637/02, para a concessão dos créditos. É bom frisar que como a empresa exporta os produtos, ela mantém o direito aos créditos, porém nos estritos ditames do art. 3º. Se o legislador quisesse ampliar o conceito de insumo, dando-lhe uma extensão maior, não teria trazido um rol taxativo de possibilidades de creditamento, inclusive em relação a créditos não provenientes de insumos.

O princípio da não cumulatividade para as contribuições se dá de um modo diferenciado e menos extenso. Aqui o legislador mitigou o conceito de não cumulatividade ao escolher e determinar quais seriam as possibilidades de aproveitamento dos créditos referentes aos tributos pagos em etapa anterior.

Primeiramente, fundamentarei o voto inteiramente no art. 3º da Lei 10.637/02. Discordo do ilustre relator do acórdão recorrido que baseou a fundamentação do voto no art. 6º da lei 10.637/02. Esse artigo trata do ressarcimento dos créditos vinculados à receita de exportação. Porém deixa claro que a forma do aproveitamento se dará conforme o art. 3º da mesma lei e não se trata de norma autônoma em relação ao aproveitamento dos créditos. Não se pode interpretar que toda despesa, custo e encargo relacionados ao auferimento das receitas de exportação dará direito ao creditamento.

Feitos todos esses comentários, passemos à análise do presente caso.

No caso específico do presente processo, começaremos pelo recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Usarei como razões de decidir, em relação a indumentária, o voto condutor do acórdão 9303.01.740, de 9 de novembro de 2011, proferido pela conselheira Nanci Gama, e acompanhado por este relator.

Conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a esta sede especial de julgamento implica examinar se a indumentária, exigência sanitária indispensável para a fabricação de alimentos, pode ser considerada como insumo para uma indústria avícola, de forma que os gastos com a mesma sejam aptos a gerar créditos de COFINS.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso que a indumentária não pode ser considerada insumo, eis que, o que qualifica um determinado bem como insumo, suscetível de gerar crédito ao contribuinte na sistemática não cumulativa da COFINS, é a sua integração ao produto final, em conformidade, segundo o seu entendimento, com o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, alterada pela IN SRF nº 358/2003.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “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 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 da Lei nº 10.865, de 2004)

Com efeito, coloca-se a questão de saber, diga-se, nada inédita no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, qual o alcance, a extensão, do termo insumo utilizado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, de forma a assegurar o contribuinte o seu abatimento no cálculo do montante devido da

COFINS, diante do regime da não-cumulatividade de referida exação fiscal.

Antes, porém, de tratarmos diretamente da questão, entendo pertinente lembrar que o PIS, tal como a Cofins, são tributos que recaem sobre a produção de bens e serviços, o que é facilmente perceptível em decorrência de sua própria base de cálculo: receita bruta de bens e serviços auferida pelos contribuintes.

Até a edição da Lei nº 10.833/2003, a COFINS revestia natureza cumulativa ou “em cascata”, mediante a qual o tributo pago incorporava-se ao custo de produção das pessoas jurídicas situadas nas fases subseqüentes do ciclo produtivo, sem que, fosse possível abater o tributo pago nas etapas antecedentes.

Inegável, portanto, que a Lei 10.833/2003, ao introduzir na sistemática da COFINS a possibilidade do abatimento de determinados créditos, eliminou ou ao menos abrandou, o caráter então cumulativo de referida contribuição.

A Lei nº 10.833/03 adotou, pelo que se constata do já transcrito art. 3º, o método imposto sobre imposto, tax on tax, ao determinar que, na apuração do tributo devido sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, sejam descontados créditos correspondentes ao valor resultante da aplicação da alíquota a certos dispêndios efetuados pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços e na realização de custos e despesas afetos à realização da receita tributável. E a meu ver são esses dispêndios, esses custos e despesas, utilizados na produção ou fabricação de bens, que se encontram compreendidos na termo insumo empregado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, e dão a este o seu correto significado.

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) “créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Em minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao reger os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É

evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.

A confusão sobre o conceito de insumo empregado no texto da lei que regem o PIS e a COFINS surge com a edição da Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03, que limitou a extensão do referido termo a interpretação conferida pela legislação do IPI, como se verifica no artigo 66, parágrafo 5º, segundo o qual:

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

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

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

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;

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.

A impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela. Veja-se que nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer "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”.

Neste sentido, Marco Aurélio Grecco muito bem expõe, em parecer publicado pela IOB Thomson, ao dizer:

“Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.” (Não – Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, Coordenador Leandro Paulsen, págs. 101/122, ED. IOB THOMSON)

Por oportuno ressalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto.

Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da COFINS, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da COFINS, o conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, possam também se encontrar inseridos em referida definição.

Feitos esses esclarecimentos, quanto à indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos, tratando-se, portanto, de exigência sanitária que deve obrigatoriamente ser cumprida para viabilizar a fabricação de carnes, não vejo como deixar de considerá-la como insumo inerente à produção da indústria avícola.

Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão a quo, “a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme”, eis que os uniformes seriam “de livre uso e escolha de modelo pela empresa”, enquanto que a indumentária “é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público”.

Ademais, caso a mesma não seja utilizada, a produção pode ser paralisada por ato do poder público, o que a eleva a categoria de dispêndio indispensável à produção.

Face ao exposto, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, no sentido de manter o acórdão recorrido.

Também não pode ser provido o recurso da Fazenda também em relação ao tratamento dos efluentes usados na lavagem e congelamento de aves por se tratarem de insumos, visto que estão diretamente relacionados com a produção e são ali empregados. A mesma fundamentação é usada em relação ao aluguel de guinchos e equipamentos usados diretamente no processo produtivo, por expressa disposição legal .

Pelo exposto, nego provimento ao recuso especial da PGFN, nos termos acima expostos.

Melhor sorte não assiste ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

No recurso especial interposto pela contribuinte pretende-se dar uma extensão bem mais ampla do que a permitida em lei para o conceito de insumos. Pede-se que sejam considerados insumos os gastos com combustíveis e lubrificantes não empregados na produção, mão-de-obra terceirizada para a elaboração de projetos de engenharia e despesas com estiva e capatazia. Também pede-se a inversão do ônus da prova em relação a apuração das aquisições feitas de pessoas físicas e jurídicas. Também se questiona a glosa em relação aos custos com combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção e em relação aos gastos com locação de mão-de-obra para a confecção de projetos de engenharia.

Não tem previsão legal para o aproveitamento, por não se enquadrarem no conceito de insumo, não fazendo parte do processo produtivo os custos com combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção e em relação aos gastos com locação de mão-de-obra para a confecção de projetos de engenharia.

Os custos com a venda dos produtos de fabricação não pode ser considerado insumo porque não faz parte da produção, conforme afirma a contribuinte. Tampouco se

enquadra no conceito de insumo as despesas feitas com estiva e capatazia por serem despesas de mão-de-obra, e jamais poderiam ser enquadradas no conceito de insumo.

Quanto ao pedido de inversão do ônus da prova em que se alega que é obrigação do fisco a separação das rubricas referentes as aquisições de pessoas físicas e jurídicas também não tem como se acolher o pedido.

A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, como dito no parágrafo anterior.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as conseqüências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, quem pleiteia um crédito é quem deve provar o seu direito, conforme preceitua a legislação de regência do tributo. Não cumprindo as formalidades contidas na lei, não há como se deferir o crédito ora pleiteado, sendo corretas as glosas efetuadas.

Assim, nego provimento aos recursos especiais apresentados pela Fazenda nacional e pelo contribuinte.

Rodrigo da Costa Possas - Relator