



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

Processo n° 16366001194/2007-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-001654 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente EXPORTADORA E IMPORTADORA MARUBENI COLORADO
LTDA.
Recorrida DRJ CURITIBA (PR)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ementa:

DESPESAS COM SEGUROS PARA ARMAZENAGEM DO PRODUTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os custos com a taxa de seguro decorrentes das despesas de armazenagem geram créditos dedutíveis do PIS e da Cofins não-cumulativos, desde que suportados pelo adquirente.

INDENIZAÇÃO DE SEGURO. BASE DE CÁLCULO.

Integra a receita bruta para efeito de cálculo da contribuição o valor recebido por pessoa jurídica a título de indenização de sinistro por roubo de mercadoria destinada à exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.

O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da Terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, pelo voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso para admitir a inclusão dos custos com seguro de mercadorias estocadas em armazéns gerais. Vencidos os conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, João Carlos Cassuli Junior e

Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva que excluíam a receita proveniente de indenização de seguros da base de cálculo da exação

NAYRA BASTOS MANATTA - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação de Crédito da Cofins - Exportação (Per/Dcomp 11 194.00652.2407407.1.1.09-8009), apurados no regime de incidência não-cumulativa - Mercado Externo, com base no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, correspondente ao 2º trimestre de 2007, totalizando R\$ 2.175.474,22 (fls. 02/04).

Também foram apresentadas as Per/Dcomp (fls. 204/253)

Após a análise dos documentos trazidos aos autos, de acordo com a Informação Fiscal (fls. 188/200) da Seção de Fiscalização, foi emitido o Parecer Saort DRF/LON nº 451/2007, culminando com Despacho Decisório da DRF em Londrina, datado de 01/11/2007 (fls. 263/266), que deferiu parcialmente o seu pedido de ressarcimento, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 2.160.035,9 e homologando as compensações declaradas em Per/Dcomp.

O reconhecimento parcial do direito ao ressarcimento foi em decorrência: a) da utilização indevida de taxas de seguro que, apesar de estarem incluídas em faturas de gastos com armazenagem, não se configuram como tais, pois não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos; e b) exclusão indevida da base de cálculo do valor recebido a título de seguro de mercadoria destinada à exportação que fora roubada.

Cientificada em 19/11/2007 (fl. 312), a interessada, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com a

manifestação de inconformidade de fls. 313/338, em 04/12/2007, trazendo, inicialmente, considerações acerca do sistema de não-cumulatividade da contribuição como benefício fiscal para redução do custo dos produtos.

No que tange às taxas de seguro da armazenagem dos produtos, objeto da glosa, alega que está autorizada a descontar créditos referentes aos custos/despesas incorridos, pagos ou creditados no mês. sendo que o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003. permite o desconto de créditos referente a despesas de armazenagem nas operações de venda.

Não concordando com o entendimento do fisco, diz que elabora o café destinado à exportação e o armazena quinzenalmente em armazéns gerais até que ocorra a efetiva exportação, sendo que os armazéns emitem a nota fiscal de prestação de serviços e, dentre os serviços prestados, incluem o seguro que contratam para a carga armazenada, ressaltando que não é ela que contrata o seguro, mas os próprios armazéns gerais e que faz parte do preço por eles cobrado, não havendo como contratar armazenagem sem esta taxa de seguro. Por outro lado, salienta que os custos e despesas enquadram-se na acepção ampla do termo "insumos". pela sua direta relação com o faturamento, devendo-se admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda, inclusive as taxas de seguros de armazenagem, são insumos, no sentido amplo.

Contesta também a menção feita em despacho decisório da Solução de Consulta que negou à contribuinte o desconto de crédito referente ao seguro de vida em grupo e seguro no transporte de mercadorias, já que esses nada possuem com a atividade-fim da empresa.

Em relação a falta de inclusão na base de cálculo do seguro recebido em decorrência do roubo de mercadorias destinadas a exportação, alega que indenização recebida da seguradora por sinistro não faz parte de seu faturamento, que nada mais é que a renda obtida das vendas de mercadorias e serviços. Aduz que muito embora a Lei nº 10.833/2003, pretenda alcançar para fins de tributação da Cofins todas as receitas da pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil adotada, diz ser inadmissível que, sob a rubrica genérica de receita bruta, tribute-se também o patrimônio dos contribuintes, já que a finalidade das indenizações de seguro e a recomposição do patrimônio operacional do contribuinte ou de seu estoque, quando se tratar de bem do ativo circulante.

Por fim solicita o reconhecimento da atualização monetária incidência da Selic) nos valores a serem ressarcidos.

A Terceira Turma da Delegacia de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferiu o Acórdão nº 06-27077, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE PRODUTOS. TAXAS DE SEGURO DE MERCADORIAS.

Por falta de previsão legal, não dá direito a crédito o gasto com seguro de mercadorias, ainda que cobrado juntamente com despesas de armazenagem.

INDENIZAÇÃO DE SEGURO. BASE DE CALCULO.

Integra a receita bruta para efeito de cálculo da contribuição o valor recebido por pessoa jurídica a título de indenização de sinistro por roubo de mercadoria destinada a exportação.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC .

E incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa SELIC sobre valores recebidos a título de ressarcimento de credito das contribuições ao PIS e à Cofins..

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual argumenta, em síntese, que:

- a) A taxa de seguro é uma despesa incorrida pela recorrente para a armazenagem dos produtos, e que estão intrinsecamente interligadas entre si, eis que cobrados juntamente pelos armazéns gerais na nota fiscal de prestação de serviços, e em sentido amplo, necessários para a fabricação dos produtos destinados à exportação. Portanto, é lícito o direito ao ressarcimento dos custos com as taxas de seguro referente à armazenagem das mercadorias;
- b) É inadmissível a tributação das indenizações de seguro, sejam elas recebidas em função de sinistro de bens registrados no ativo circulante ou no permanente, por não representarem ingressos de novas receitas, mas apenas e tão somente a recomposição do patrimônio do contribuinte; e
- c) Faz jus à atualização monetária do valor a ser ressarcido com a utilização da taxa Selic.

Termina sua petição recursal, requerendo que seja deferido o valor integral do pedido de ressarcimento.

É o Relatório.

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

BASE DE CÁLCULO – INDENIZAÇÃO DE SEGURO.

Quanto a essa matéria, entendo que a primeira instância julgou acertadamente o assunto. Devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos, como se segue:

A contribuinte insurge-se, também, contra a inclusão na base de cálculo da contribuição da indenização de seguro obtida referente a sinistro ocorrido com mercadoria destinada à exportação, entendendo não fazer parte do seu faturamento, que é a renda obtida das vendas de mercadorias e serviços.

Sobre o assunto, vale lembrar que a Lei nº10.833/2003 ao instituir a incidência não-cumulativa da Cofins, definiu a base de cálculo da contribuição nos moldes constantes da Lei nº 9.718/98, sendo bastante claro o texto legal em determinar que as contribuições para a Cofins serão calculadas com base no faturamento da empresa, que corresponde a receita bruta; entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Enquanto o art. 1º §1º da Lei nº 10.833/2003 exprime o caráter bastante amplo da incidência da Cofins passando a adotar uma base universal para efeitos de exigência dessas contribuições, abrangendo, em princípio, todas as receitas da empresa - receita bruta, o § 3º do mesmo artigo delimita as exclusões da base de cálculo de forma estreita, quase residual. Assim, as espécies de receitas não alcançadas pela contribuição, estão assim definidas:

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;~~

~~IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

~~VI - decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).~~

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

Por conseguinte, as verbas que não se encontram no rol taxativo das exclusões constantes do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, devem compor a base de cálculo da contribuição. Neste sentido, ou seja por falta de previsão legal que permita a exclusão da base de cálculo, também é devida a tributação dos valores lançados a título de indenização de seguros.

Desse modo, não importando as classificações contábeis adotadas pela empresa, as quais não têm o condão de elidir a ocorrência do fato gerador, os ingressos de valores na empresa compõem a base de cálculo da Cofins. por expressa determinação legal, sendo inócua as indagações sobre os aspectos legais e constitucionais, pois questões que versem acerca destes temas não podem ser apreciadas no âmbito deste julgado, por tratar-se claramente de discussão deferida ao Poder Judiciário.

Como já mencionado a decisão da DRJ foi objetiva quanto a esse assunto, sabemos que exclusão na base de cálculo de tributos deve ser prevista em lei complementar específica, o que não ocorreu no caso em análise.

Neste contexto, mantenho as receitas com indenização de seguros na base de cálculo da exação por falta de previsão legal para sua exclusão.

CONCEITO DE INSUMO

A pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se na interpretação das Leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no processo nº 16707002127/2005-65 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha razão de decidir, *in verbis*:

O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo “insumo” utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o “direto” ou se o termo deve abarcar, também, os insumos “indiretos”.

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.

Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini, a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.

As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito

decorrente de mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.

Conforme assevera Natanael Martins, levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de 'outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil'48, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo 'erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.

Nessa linha registra Pallaretti Calcini que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

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 n.º 9303-01.035 de 23/08/2010, processo n.º 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 n.º 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 nessa 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.

Feitas estas colocações, passo a expressar meu posicionamento acerca da matéria.

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)

Em que pese a judiciosa motivação apresentada pelo conselheiro relator em seu brilhante voto condutor do aresto precitado, ousou discordar de sua conclusão assinalada na ementa, como segue: “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...”

Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.

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.

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insurnos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feita essa consideração, retornando aos autos, como dito alhures, foram desconsiderados os créditos decorrentes de despesas com a taxa de seguro de mercadorias armazenadas em depósitos de cargas, pois, apesar de se tratarem de custos/despesas relacionados à armazenagem, não se configuram como tais e nem são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos.

Analisando os autos, identifico que o recorrente produz café destinado à exportação e este café é estocado quinzenalmente em armazéns gerais até que ocorra a efetiva exportação. Segundo seu relato, as notas fiscais de prestação de serviço de armazenagem emitidas em favor do recorrente contém o valor da taxa de seguro para carga armazenada. Afirma que o seguro é contratado pelo próprio armazém que repassa os custos ao produtor/exportador. Conclui que o preço cobrado pelo serviço de armazenagem de seus produtos inclui o valor do seguro.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para concluir que o valor do seguro de mercadorias estocadas em armazéns gerais, que foi efetivamente repassado ao produtor/exportador e por ele suportado, faz parte do valor das despesas com prestação de serviço de armazenagem.

Nesta linha, entendo que o recorrente pode descontar da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003, os créditos decorrentes de gastos com seguros de mercadorias estocadas em armazéns gerais, desde que tenha suportado tais despesas/custos e que nas notas fiscais de serviço de armazenagem constem o valor do seguro.

Quanto à possibilidade de aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais referentes ao PIS e a Cofins não-cumulativos, entendo que não há amparo legal, muito pelo contrário, a Lei nº 10.833/2003 veda expressamente a aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimentos de créditos fiscais nela previstos, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e §5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e lido § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Processo nº 16366001194/2007-36
Acórdão n.º **3402-001654**

S3-C4T2
Fl. 309

Portanto, pela regra acima reproduzida, é vedada a aplicação da taxa Selic ao valor do crédito de PIS e de Cofins não cumulativos.

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso voluntário para admitir a inclusão dos custos com seguro de mercadorias estocadas em armazéns gerais, no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003, se esse custo tiver sido suportado pelo produtor/exportador e constar das notas fiscais de serviço de armazenagem.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012

Gilson Macedo Rosenberg Filho