



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

Processo nº 16366.003274/2007-26
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.923 – 3ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de uniformes/vestimentas, cuja aplicação não seja em decorrência de exigências legais, além da necessária comprovação de sua utilização diretamente no processo produtivo. Da mesma forma os combustíveis e lubrificantes só dão direito ao crédito se utilizados diretamente no processo produtivo. Acata-se os créditos da aquisição de equipamentos de proteção individual em razão de seu necessário consumo, com o tempo, durante o uso no processo produtivo.

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No presente caso, as glosas referentes a cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, materiais de manutenção/conservação, materiais químicos e de laboratórios, materiais de limpeza, materiais de expediente, outros materiais de consumo, serviço temporário, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, serviços de manutenção e reparos, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reformular o acórdão somente em relação ao equipamento de proteção individual, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente convocado

em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3302-00.874**, proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, ao entendimento de que somente os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens geram créditos passíveis de ressarcimento, e gastos com mão-de-obra avulsa, ainda que contratada por intermédio de sindicato, não geram direito ao ressarcimento de créditos de COFINS.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) Mercado Externo, transmitido no dia 03/10/2007, relativo ao 2º trimestre de 2007, apurado no regime de incidência não cumulativa, com fundamento na Lei nº 10.833/2003. Posteriormente, a recorrente apresentou declarações de compensação vinculadas ao seu pedido de ressarcimento.

A DRF em Londrina/PR, por meio do Despacho Decisório de fl. 385, deferiu parcialmente o pedido da recorrente, tendo efetuado a glosa de créditos concernentes aos custos/despesas com serviços e produtos relacionados às fls. 373/374 e considerou, para efeitos de base de cálculo da contribuição, outras receitas operacionais (Grupo 81) não computadas pela recorrente.

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 13/03/2010, conforme AR de fl. 446, e, discordando da mesma, ingressou, no dia 13/04/2010, com o recurso voluntário de fls. 447/458, no qual reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade, que abaixo resumo no essencial.

I-insumo é uma combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço. Portanto, o conceito de insumo alcança tudo aquilo que é consumido em um processo, seja para fabricação de bens ou prestação de serviços e/ou aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver e atingir o seu objetivo social. Por este conceito, são dispêndios financeiros (gastos) com insumos os gastos realizados com a aquisição dos seguintes bens e serviços: Alimentação; Cesta Básica; Vale Transporte; Assistência Médica/Odontológica; Uniforme e Vestuário; Equipamento de Proteção Individual; Materiais Químicos e de Laboratórios; Materiais de Limpeza; Materiais de Expediente; Outros Materiais de Consumo; Serviços de Segurança e Vigilância; Serviços de Conservação e Limpeza; Outros Serviços de Terceiros; Exportação e Gastos Gerais.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITO. INSUMOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO.

Somente geram crédito de Cofins os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observado as ressalvas legais.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

Disposição expressa de lei veda a atualização monetária ou incidência de juros, pela taxa selic ou outro índice qualquer, sobre os valores objeto de ressarcimento em espécie de Cofins não cumulativa.

Recurso Voluntário Negado"

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, requerendo que seja dado provimento integralmente ao crédito pleiteado, ensejando, por consequência, a homologação das compensações vinculadas.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **3401001.713**, **930301.741** e **9303002.101**. Em seguida, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls.668/674. Vejamos:

"Verificamos que tratam de situações diferentes, não havendo identidade fática e jurídica. No acórdão recorrido trata da vedação legal da atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores passíveis de ressarcimento sobre a contribuição da Cofins, nos termos do artigo 13 da Lei nº 10.833, de 2003, enquanto que no acórdão paradigma trata de atualização monetária de créditos presumido de IPI por outras normas legais".

Houve reexame de admissibilidade, o Presidente do CARF manteve na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara, que deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas quanto à matéria referente à interpretação do termo “insumo” previsto na legislação do PIS e da Cofins, de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls.1227/1238, requerendo que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se incólume a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Demes Brito - Conselheiro Relator

Os Recurso foi apresentado com observância no prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Este julgado aplica-se o que foi decidido no Acórdão XXX (Paradigma) de novembro de 2017, processo nº **10930.002522/2004-31**, ao qual o referido processo foi vinculado.

Com efeito, as matérias divergentes posta a esta E.Câmara Superior, envolve à interpretação do termo “insumo” e atualização dos valores solicitados em ressarcimento pela taxa Selic".

Quanto a divergência do termo "insumo" previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tomo conhecimento da matéria.

No que tange atualização dos valores solicitados em ressarcimento pela taxa Selic, não tomo conhecimento matéria.

Explico e fundamento:

Nos termos do exame de admissibilidade do Recurso (**Paradigma**), processo nº **10930.002522/2004-31**, a Contribuinte apresentou o acórdão nº **9303002.101**, o mesmo utilizado no presente Recurso.

O Presidente da 3ª Seção de Julgamento, entendeu que o acórdão paradigma não logrou êxito em comprovar a divergência. Vejamos:

"Atualização pela taxa Selic sobre os valores passíveis de ressarcimento.

"Verificamos que tratam de situações diferentes, não havendo identidade fática e jurídica. No acórdão recorrido trata da vedação legal da atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores passíveis de ressarcimento sobre a contribuição da Cofins, nos termos do artigo 13 da Lei nº 10.833, de 2003, enquanto que no acórdão paradigma trata de atualização monetária de créditos presumido de IPI por outras normas legais".

Em atenção ao despacho de admissibilidade do processo paradigma (**Processo nº 10930.002522/2004-31**), a Contribuinte não logrou êxito em comprovar divergência jurisprudencial quanto atualização do pedido de ressarcimento pela Taxa Selic, portanto, o recurso não deve ser conhecido quanto esta matéria.

Passo ao julgamento da divergência do termo "*insumo*" previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com efeito, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, ao entendimento de que somente os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens geram créditos passíveis de ressarcimento, e gastos com mão-de-obra avulsa, ainda que contratada por intermédio de sindicato, não geram direito ao ressarcimento de créditos de PIS, por fim, afastou a possibilidade de correção monetária pela Taxa Selic, por ausência de previsão legal.

No presente caso foram glosados créditos decorrentes das despesas de aquisições dos seguintes itens: *"Alimentação; Cesta Básica; Vale Transporte; Assistência Médica/Odontológica; Uniforme e Vestuário; Equipamento de Proteção Individual Materiais de Manutenção/Conservação; Materiais Químicos e de Laborara Materiais de Limpeza; Materiais de Expediente; Lubrificantes e Combustíveis; O Materiais de Consumo; Serviço Temporário; Serviços de Segurança e Vigilância, Serviços de Conservação e Limpeza; Serviços de Manutenção e Reparos; Outros Serviços de Terceiros; Exportação e Gastos Gerais"*.

Neste passo, em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

In caso, verifico que a Contribuinte industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos (café solúvel, óleo de café, extrato de café, etc), de industrialização própria. Exporta ainda mercadorias adquiridas de terceiros. Tais valores estão devidamente registrados em seus livros contábeis/fiscais.

Destarte, ressalta-se que a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições. As aquisições estão relacionadas, por divisão, juntamente com amostragem dos documentos, às fls. 373 a 399 e 402 a 411. Os créditos aproveitados pela Contribuinte foram acrescidos do ICMS e diminuídos do IPI (divisão de embalagens).

Deste modo, penso que o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de PIS/COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2o desta Lei;

*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. 2 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;*

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

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;

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".

Como visto, o conteúdo do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS/COFINS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS/COFINS.

Dessa forma, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço **seja essencial a atividade empresarial**, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS. Diferentemente do presente caso, as glosas referentes alimentação; cesta básica; vale transporte; assistência médica/odontológica; materiais de manutenção/conservação; materiais químicos e de laboratório, materiais de limpeza; materiais de expediente; materiais de consumo; serviço temporário; serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza; serviços de manutenção e reparos; outros serviços de terceiros; exportação e gastos gerais, entendo não serem essenciais ao processo de produção da Contribuinte.

Como se observa, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições.

Por outro lado, a Contribuinte não teve nenhum interesse em apresentar seu processo produtivo, e fundamentar seu direito, pelo contrario, em sua peça Recursal alega apenas que o direito a crédito " *conceito de insumo*" deve ser o mesmo aplicado ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro.

Esta E. Câmara Superior, atual composição, tem como regra debater "*insumo*" por "*insumo*", para verificar se de fato os insumos utilizados no processo produtivo são essenciais ao processo de produção, salvo entendimento dos Conselheiros Fazendários que não adotam o critério da essencialidade.

Neste sentido, em recente julgamento por esta Turma, os acórdãos de nºs **9303-005.678** e **9303-005.679**, julgado na sessão de 19 de setembro, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, empreendeu toda fundamentação lastreada em laudos, processo de produção e essencialidade dos insumos utilizados no processo de produção.

Como dito, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido.

Nos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, como pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, entendo ser essencial atividade da Contribuinte, **uniforme/vestuário, equipamento de proteção individual, lubrificantes e combustíveis.**

Para que não se alegue, contrariedade, obscuridade e omissão, utilizo subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, para que não reste, dúvida quanto aos fundamentos empregados no *decisum. in verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso da Contribuinte, para reverter as glosas referente a uniforme/vestuário, equipamento de proteção individual, lubrificantes e combustíveis.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas discordo em parte de suas conclusões a respeito da possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade relativa ao PIS e à Cofins.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.637/2002. Como visto o relator aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Concordei com o relator em relação à maioria das glosas mantidas por ele. Nossa discordância é específica em relação a uniforme/vestuário e combustíveis/lubrificantes, tendo em vista que concordo com o afastamento da glosa relativa aos equipamentos de proteção individual na medida em que são consumidos, com o tempo, em aplicação necessária durante o processo de produção e não compõem o ativo imobilizado do contribuinte.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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

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

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

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;

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

§ 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)

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

O legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Portanto, antes de iniciado ou após o encerramento do processo produtivo não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação, a exemplo do aproveitamento do crédito do frete na operação de venda (situação excepcionada expressamente pela lei).

Ressalto que considero que os uniformes/vestimentas utilizadas na fábrica em razão de exigências de ordem sanitárias em decorrência de normas legais, podem ser apropriados como créditos em face de seu consumo, com o tempo, diretamente no processo produtivo. Porém uniformes/vestimentas adotados por mero interesse do fabricante, sem demonstração de que sejam utilizados no chão da fábrica, não se revestem da previsão legal ao direito ao crédito.

Quanto aos combustíveis/lubrificantes observa-se que há previsão expressa no inciso II do art. 3º, acima transcrito, quanto à possibilidade do creditamento quando utilizados diretamente no processo produtivo do produto destinado a venda. Acontece que estes créditos relativos aos combustíveis/lubrificantes já foram considerados e concedidos quando da análise original do pedido de ressarcimento. Veja trecho do voto do acórdão recorrido:

(...)

Esclareça-se que não foi realizado glosa de gastos com materiais de manutenção de máquinas industriais, com serviços de industrialização prestado por pessoa jurídica, com serviços de manutenção de máquinas industriais prestado por pessoa jurídica e com combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo. Portanto, não há que se falar em mudança de entendimento da DRF Londrina.

(...)

Portanto os combustíveis/lubrificantes objetos da presente discussão não referem-se ao uso direto no processo produtivo, mas aos usados em períodos anteriores ou posteriores à produção do produto destinado à venda. Assim, efetivamente não há base legal para sua concessão.

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, somente para acatar o direito à apropriação de créditos com equipamentos de proteção individual.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal