



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

Processo n° 10280.005451/2005-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-007.513 – 3ª Turma**
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Y. YAMADA S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/03/2005

FRETE DE BEM ADQUIRIDO PARA REVENDA. CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. POSSIBILIDADE

Cabe reconhecer o direito ao crédito de PIS não cumulativo sobre os custos com fretes pagos as pessoas jurídicas no transporte de mercadorias a serem comercializadas com incidência das contribuições, desde que tais eventos não se enquadrem nas hipóteses de vedação de constituição do r. crédito. No caso vertente, o reconhecimento ao direito considerou que tais fretes, além de comporem o custo de aquisição e serem essenciais, foram comprovadamente utilizados na atividade do sujeito passivo.

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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Freire, que lhe deu provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que re-ratificou o acórdão nº 2102-00.097, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“Assunto: pis não cumulativo

Ano-calendário:

NULIDADE - PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO - INEXISTÊNCIA

Constatados os procedimentos formais necessários para a fiscalização, deve-se indeferir o pleito de nulidade do contribuinte.

SUMULA 5º/2CC - AUDITOR FISCAL - INSCRIÇÃO NO CRC - DESNECESSIDADE

Conforme determina a Súmula 5 do 2CC, "O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador."

CREDITAMENTO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO - AUSÊNCIA DE PROVAS - IMPOSSIBILIDADE.

O sistema não cumulativo do PIS e Cofins apenas viabiliza o creditamento se comprovada a utilização/finalidade dos insumos. Esta espécie de crédito tributário deve ser analisada caso a caso, pois depende, enormemente, da atividade de cada contribuinte.

DECISÃO JUDICIAL - APLICAÇÃO RESTRITA AO SEU OBJETO

A decisão proferida contra o alargamento da base de cálculo da Lei nº 9.718/98 apenas se aplica ao período abrangido por este dispositivo legal.

*INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - TIPICIDADE
CERRADA - CONFISCO - PRESUNÇÃO DE VALIDADE - SÚMULA Nº
2 / 2º CC*

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade. Aplicação da Súmula nº 2: "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

*TAXA SELIC - PREVISÃO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE ANALISAR
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS*

O art. 13 da Lei nº 9.065/1995 dispõe expressamente que, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, os juros de mora incidentes sobre tributos não pagos no vencimento serão calculados com base na taxa SELIC acumulada mensalmente. Por sua vez, o Código Tributário Nacional prevê que os juros moratórios serão calculados à taxa de 1% ao mês apenas se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º). No caso, a Lei nº 9.065/1995 dispôs de modo diverso. As questões constitucionais não estão no escopo deste tribunal administrativo. "

Insatisfeito, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, alegando omissão ao trazer, entre outros:

- Que a notificação fiscal não se deu por conta de considerar, demonstrar e comprovar o agente fazendário que aqueles fretes (base de cálculo para o crédito aproveitado e glosado) não estavam vinculados a operações que dessem sustentação ao aproveitamento e é inegável pela simples análise dos autos que o entendimento que sustenta a glosa dos créditos sobre fretes tem como fundamento interpretação da norma pelo agente fazendário que, em seu entender, não daria direito ao crédito sobre fretes em qualquer hipótese;
- A necessidade de perícia para a fiel e justa resolução da questão.

Em Despachos às fls. 1980 a 1982, os presentes embargos declaratórios foram acolhidos.

Sendo assim, o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, acolheu e deu provimento aos embargos de declaração, consignando a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/03/2005

FRETE – PIS/COFINS – CRÉDITO NÃO CUMULATIVO – POSSIBILIDADE

Uma vez comprovada a utilização do frete e atendidos os requisitos legais que condicionam a concessão, é devido crédito de PIS/Cofins não cumulativo.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão 2102-00.097, re-ratificado pelo acórdão 3302-01.374, que acolheu os embargos de declaração e os julgou procedentes, dando-lhes efeitos infringentes.

Traz, entre outros, que a decisão recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da Lei 10.637/02 c/c o disposto na IN SRF 247/02, em razão de uma interpretação equivocada, acabou por criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei.

Em Despacho às fls. 2393 a 2396, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para ressurgir com a discussão envolvendo o reconhecimento do direito a créditos das contribuições em relação a insumos que não entram em contato físico com o produto em fabricação – tais como os créditos com fretes.

Insatisfeito ainda, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros

- Quanto à desconsideração das provas contábeis, que as repartições fiscais não cabem opinar sobre processos de contabilização os quais são de livre escolha do contribuinte e que tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo;

- Quanto à inversão do ônus da prova, que a contabilidade regularmente mantida e apresentada faz prova em favor do contribuinte, assim como incumbe ao fisco o ônus da prova do ilícito imputado;
- O agente fazendário, por sua vez, nada comprovou quanto a não se aplicarem os créditos por análise caso a caso (até porque não era essa sua tese). Tanto é que glosou a totalidade dos fretes contratados pela Recorrente, assim como dos créditos extemporâneos sem fazer qualquer citação ou comprovação do motivo material para tanto, restringindo sua motivação à interpretação da norma de regência;
- A decisão recorrida desconsiderou as provas produzidas pelo contribuinte, válidas e regularmente apresentadas e que gozam de presunção de validade até prova em contrário pelo fisco (que inexistente nos autos), especialmente porque originadas e baseadas em seu sistema de contabilidade regularmente mantido de acordo com as normas de regência;
- Os livros fiscais e documentos acostados pelo contribuinte ao devido tempo e sumariamente desconsiderados como prova pelo Acórdão Recorrido, gozam de presunção de certeza e validade até que o agente fazendário o desconstituía expressamente comprovando o motivo.

Em Despacho às fls. 2513 a 2520, foi negado seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que em relação à lide posta foi comprovada a

divergência, conforme preceitua o art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de Despacho de Admissibilidade ao trazer que:

*“O confronto das decisões comprova a divergência. Na decisão paradigma foi reconhecido o direito a crédito da contribuição apenas em relação às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e insumos outros que entrem em contato físico com o produto em fabricação, ou seja, foi adotado o conceito de insumo próprio da legislação do IPI (PN CST 65/79). Por outro lado, na decisão recorrida foi adotado um conceito de insumo mais abrangente que o da legislação do IPI, tendo sido reconhecido direito a créditos da contribuição em relação a insumos que não entram em contato físico com o produto em fabricação, **tais como os créditos com fretes.**”*

Não obstante, recorro que a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando, em preliminar, nulidade do acórdão quanto à decisão de matéria estranha a este feito, ao conceder crédito não cumulativo de PIS e suscitando divergência em relação ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a crédito do PIS não cumulativo ao valor dispendido a título de frete do bem adquirido para revenda até o contribuinte.

Quanto a preliminar alegada, vê-se que não há razão ao recorrente, vez que, diferentemente do trazido em recurso, é de se constatar que:

1. A impugnação do sujeito passivo trouxe essa matéria, inclusive foi transcrito em acórdão de recurso voluntário:

[...]

Inconformada com a autuação a Recorrente apresentou suas razões de impugnação às fls. 1018/1079, nas quais alega, conforme sintetizado pelo relatório da decisão de primeira instância administrativa:

[...]

*g) Houve glosa indevida de créditos não cumulativos relativos à prestação de serviços de transporte (**fretes**), ferindo-se de morte o princípio da não cumulatividade. O regime não cumulativo do PIS e da Cofins não pode ser restringido, porquanto o legislador constituinte não estabeleceu nenhuma restrição à aplicação desse princípio, o que ocorre com determinados dispositivos das Leis les 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, cuja limitações*

não foram recepcionadas pela Emenda Constitucional nº 42. O frete é componente integrante e indissociável da cadeia de comercialização, compondo o custo das mercadorias (fls. 1042/1050).

[...]

Após analisar as razões da Recorrente, a Terceira Turma da Delegacia de Julgamento de Belém, proferiu o acórdão nº 01-9.542, por meio do qual manteve o auto de infração da forma como lançado, verbis:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/03/2005

[...]

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS não cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas relacionadas, por exemplo, a fretes.[...]"

Sendo assim, o Colegiado *a quo* ao apreciar o crédito sobre fretes não inovou em seu julgado, apreciando matéria estranha – mas matéria que já havia sido apreciada pela DRJ e pelo Colegiado anteriormente. Apenas considerou, posteriormente, as provas já acostadas aos autos do processo, considerando que o acórdão embargado não havia reconhecido o direito ao crédito por inexistência de provas.

Em vista do exposto, independentemente de ser obrigada a apenas a apreciar a matéria admitida em despacho, afastaria a preliminar de nulidade nesses termos.

Passadas breves considerações, direcionando-me a lide trazida em recurso, recorro novamente que a divergência comprovada em despacho abarcou somente o crédito das contribuições sobre os dispêndios de fretes. O que passo a discorrer sobre essa parte.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois em fevereiro de 2018 o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170,

definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo (Grifos meus):

“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;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência

do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“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: (Incluído)

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

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

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

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

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;***

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que

nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ.

CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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

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

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

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

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente

empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

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

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Assim, torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Nessa linha, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços devam ser utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa – para se gerar o direito ao crédito das contribuições.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp1.221.170 –trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Ademais, importante trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN

SRF n° 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n° 01/2014."

Traz a Nota a definição do conceito de insumos na visão da Fazenda Nacional (Grifos meus):

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

*42. Insumos seriam, portanto, **os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.***

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim que insumos seriam todos os bens e serviços que **possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

Retornando ao presente caso, recorro que a lide envolve valores referentes a fretes que teriam sido realizados para transportar os bens que adquiriu para revenda.

O que entendo que o custo de frete do transporte do bem adquirido para revenda – do vendedor até o sujeito passivo gera o direito ao crédito das contribuições, pois, além de ser essencial à sua atividade ao se aplicar o teste de subtração, inegável que englobaram o custo de aquisição.

Sendo assim, entendo que não assiste razão a Fazenda Nacional.

Não obstante, apenas atento que o direito ao crédito do frete discutido nesse recurso somente abarca aquele concedido em acórdão de embargos, já que restou comprovado que tais custos não se vinculavam às hipóteses de vedação para a constituição de crédito das contribuições (art. 3º, inciso I, das Leis 10.833/03 e 10.637/02):

“[...]”

Ocorre que, analisando o mérito do recurso mencionado, especificamente as folhas 1203/1213, verifiquei que a Embargante argumentou pelo crédito de PIS/Cofins não cumulativo apenas quanto ao frete comprovado, trazendo aos autos indícios de que as notas fiscais de frete pagas pela contribuinte fazem esta vinculação, ainda que de forma genérica.

Desta forma, acolho os presentes embargos de declaração e os julgo procedentes, dando-lhes efeitos infringentes para o fim de re-ratificar o acórdão nº 2102-00.097 proferido em 08/05/2009, concedendo o crédito não cumulativo de PIS e Cofins para os fretes mencionados nas fls. 1203,

ficando resguardado à Receita Federal a apuração de diferenças em relação ao crédito tributário. [...]”

Entendeu-se que geram crédito das contribuições os fretes pagos a pessoas jurídicas no transporte de mercadorias a serem comercializadas com incidência de PIS e Cofins, vez que o frete faz parte do custo das mercadorias vendidas e, além disso, seriam essenciais. Ademais, verificou-se o Colegiado *a quo*, por unanimidade, que tais eventos objeto de provimento não se enquadram nas hipóteses de vedação de constituição de crédito. O que não cabe a esse colegiado a reanálise dos fatos – vez que somente trouxe a Fazenda Nacional divergência em relação a conceituação de insumos.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama