



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

Processo nº 10380.011298/2003-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-005.363 – 1ª Turma Especial
Sessão de 20 de março de 2015
Matéria PIS/PASEP - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. Não dão direito a crédito: i) Gastos com embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados e acondicionados em embalagens de apresentação; ii) Gastos com caixas de isopor utilizadas repetidas vezes no transporte de matéria-prima que não são consumidas no processo produtivo.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETES. DIREITO A CRÉDITO. PROVA.

Gastos com fretes vinculados a aquisições de insumos somente dão direito a crédito se comprovada pela contribuinte esta vinculação.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETES SOBRE VENDAS. DIREITO A CRÉDITO. VIGÊNCIA.

Os gastos com fretes sobre vendas somente passaram a dar direito ao desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo a partir de 01/02/2004.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito de crédito informado em declaração de compensação.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, não conhecer o recurso voluntário quanto à atualização monetária dos créditos pleiteados; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral nas demais matérias. Fez sustentação oral pela recorrente o Sr. Sérgio Silveira Melo, Ident. 2.198.236 IFP/RJ.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Paulo Sergio Celani, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Cássio Schappo.

Relatório

Transcrevo o relatório do acórdão recorrido, na parte que interessa a este julgamento, por descrever suficientemente a lide:

“Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa – Exportação (art. 5º. da Lei nº. 10.637/2002), relativo ao 4º. trimestre de 2002, no valor de R\$ 11.372,91 (onze mil, trezentos e setenta e dois reais e noventa e um centavos).

O ressarcimento pleiteado se refere a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo da interessada.

Da análise do processo produtivo e seus insumos

Conforme a informação fiscal, a contribuinte tem por objetivo a importação e exportação em geral, especialmente de produtos alimentícios, secos e molhados, bem como a indústria e comércio de produtos pesqueiros em geral. Adota a industrialização por encomenda (beneficiamento), não possuindo parque industrial próprio, apenas salas comerciais. A atividade industrial consiste na aquisição de camarão *in natura* diretamente dos fornecedores, mediante processo de despesca manual. Nesta fase, são adquiridos e fornecidos pela interessada caixas de isopor, gelo e metabissulfito de sódio (conservante), para acondicionamento e conservação do camarão *in natura*. As caixas de isopor (contendo o camarão, o gelo e o conservante) são transportadas até a empresa terceirizada (frigorífico) responsável pela industrialização (beneficiamento), a qual produz o camarão inteiro congelado (camarão com cabeça) e camarão em partes congeladas (camarão sem cabeça), classificação NCM/TIPI 0306.1391 e 0306.13.99, respectivamente. O produto é acondicionado em embalagem primária e, posteriormente, agrupado em embalagem secundária. Todos os bens utilizados na produção são fornecidos pela interessada. O produto acabado é transportado diretamente da empresa terceirizada para o porto de exportação através de transportadora (pessoa jurídica domiciliada no país), contratada pela interessada.

Com base no conceito de insumo contido no inciso I do § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº. 247/2002, a atividade industrial da contribuinte permite enquadrar no conceito de insumo os seguintes bens utilizados e consumidos diretamente na elaboração dos produtos exportados (camarão com cabeça e sem cabeça congelados): gelo, metabissulfito de sódio (conservante), camarão *in natura*, saco plástico, película, embalagem primária, bem como o serviço de beneficiamento pago aos frigoríficos especializados.

Quanto ao serviço de frete contratado, a cópia da respectiva nota fiscal (fl. 95) não possibilita a vinculação desse serviço à condição de insumos no processo produtivo, ainda que o ônus tenha sido suportado pela interessada, em razão do valor do frete não poder ser computado como custo de aquisição dos insumos (matérias-primas) adquiridos, tal como definido no art. 289, §1º. do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99).

Em relação às caixas de isopor, considerou o fisco que estas não se enquadravam no conceito de insumo (não-cumulatividade) por não serem

consumidas no processo produtivo, mas tão-somente utilizadas (e reutilizadas) para fins de acondicionamento provisório da matéria-prima para o transporte até o frigorífico no qual era beneficiada. Remete ao art. 6º. do Decreto nº. 7.212 de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI-RIPI/2010).

Nos itens seguintes, o Termo Fiscal detalha as rotinas aplicadas no processo de beneficiamento do camarão, onde conclui que o saco plástico, a película e a embalagem primária (“caixinha”) compõe a embalagem de apresentação do produto; que a embalagem secundária (“Master Box”), a fita adesiva, a fita de arquear, a fivela e a etiqueta compõem a embalagem para transporte do produto; e que esta última, por ser embalagem para transporte, bem como os seus acessórios, afastam-se do conceito de insumos, nos termos da legislação afeita à não-cumulatividade.

Das aquisições de insumos realizadas com o fim específico de exportação

Da análise das cópias das notas fiscais referentes às aquisições de camarão, verificou-se que as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica Aquarium Aqüicultura do Brasil Ltda. possuíam a notação “venda com fins específicos para exportação”.

Foram desconsideradas pela auditoria as notas fiscais referentes às aquisições de bens com o fim específico de exportação, em face do comando do inciso I do art. 5º. da Lei nº. 10.637/2002, bem como do §4º. do art. 6º. da Lei nº. 10.833/2003, pelo qual a contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre as receitas decorrentes das vendas de mercadoria para o exterior, ou sobre as receitas das vendas efetuadas à empresa exportadora com o fim específico de exportação, conforme previsto no inciso III do artigo em comento.

Do Resultado da Auditoria

Em decorrência das glosas, foi apurado o crédito para o PIS/Pasep – Exportação no valor de R\$ 4.117,06. Após efetuada a dedução com a contribuição devida no período (R\$ 535,30), o valor a ser ressarcido resultou em R\$ 3.581,76.

Da Decisão

O pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente no valor de R\$ 3.581,76 (três mil, quinhentos e oitenta e um reais e setenta e seis centavos), sem o acréscimo de juros compensatórios, a título do crédito da contribuição para o PIS/Pasep – Exportação apurado no 4º. trimestre de 2002.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em síntese, a contribuinte inicialmente remete aos fatos que remontam ao seu pedido de ressarcimento, à data de 12/11/2003, quando instruiu o pedido de ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep do regime não-cumulativo, à extrema demora na análise da demanda, ao Mandado de Segurança onde teria obtido a liminar para que fossem apreciados os pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins no período e ao despacho decisório objeto da manifestação de inconformidade pelo qual se insurge, com as alegações que se traz abaixo, em resumo.

1. Das aquisições de Insumos com fim específico de exportação:

(...)

2. Aquisições de outros insumos: embalagem secundária; caixa de isopor; fretes no transporte de matérias-primas (camarão); fretes.

A contribuinte alega, em síntese, que o conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Pasep não-cumulativo é mais amplo do que aquele previsto para o IPI e está mais próximo do conceito de custos/despesas necessárias previsto para fins de cálculo do IRPJ. Desta forma, os materiais mencionado no título, como gastos necessários à atividade operacional da manifestante, seriam passíveis de créditos. Neste sentido, colaciona excertos de doutrinas, ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como jurisprudência dos tribunais.

3. Da atualização monetária do ressarcimento:

Em síntese, a contribuinte entende ser uma afronta ao seu direito o ressarcimento sem o acréscimo de juros compensatórios, considerando a demora com que foi tratada a análise do seu pedido de ressarcimento pela Delegacia da Receita Federal de sua região, obrigando-o a buscar a força judicial.

Alega que fica evidenciado um enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Nacional. Cita decisão judicial que autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (*Resp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2004.2010, Dje 03.05.2010*).

Ressalta que o REsp em comento é representativo da controvérsia, e nesses casos, tanto a PGFN, como o próprio CARF entendem que as decisões do STJ não devem ser contestadas, como se vê no artigo 62-A do Anexo I, da Portaria do MF nº. 256/09 (transcreve no texto). Ainda, que mesmo antes da inclusão do art. 62-A, o próprio CARF em seus julgados, tem tido a mesma linha do judiciário, pelo qual cita os Acórdãos CSRF/02.770 e CSRF/02.02.705.

Alega ser incontestável a atualização monetária do valor do crédito, seja para fins de ressarcimento, seja para fins de compensações permitidas em lei.

4. Do pedido:

Requer, por fim:

- que seja reconhecido o direito ao crédito do PIS/Pasep não-cumulativo relativamente à aquisição de camarão “in natura”, junto à Aquarium Aqüicultura do Brasil Ltda.;

-que seja reconhecido o direito aos créditos relativamente às aquisições de “material de embalagem secundária”, “caixa de isopor para acondicionamento provisório de matéria-prima”, “frete na aquisição de matéria-prima”, “frete na venda de produto”;

-que o ressarcimento do crédito seja efetivado com a devida atualização monetária, com base na variação da Taxa Selic entre a data do protocolo do pedido e a sua efetiva utilização, seja em moeda corrente, seja através de compensações deste crédito na liquidação de débitos tributários da Manifestante administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

-que o valor de R\$ 3.581,76 (três mil. quinhentos e oitenta e um reais e setenta e seis centavos) reconhecido e aprovado no Despacho Decisório seja atualizado monetariamente pelas mesmas razões acima indicadas;”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-DRJ/FNS julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade. A ementa do acórdão é a seguinte:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, 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, é que dão direito a crédito. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETES.VENDA.

O aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS/Pasep sobre as despesas de fretes de mercadorias só foi possível a partir da vigência do inciso IX do art. 3º. da Lei nº. 10.833/2003, referentes às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA.

Os dispositivos legais em vigor relativos aos créditos de não-cumulatividade afastam expressamente a aplicação de juros

compensatórios no ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.”

Contra a decisão da DRJ/FNS a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando que:

A) Preliminarmente:

i) No acórdão recorrido há contradição entre a ementa e o voto, pois ficou consignado no “Assunto” da ementa “Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins”, quando o processo trata de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep; e, no fechamento do acórdão consta intimação para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, quando o correto seria constar determinação à DRF em Fortaleza para tomar providência para o ressarcimento do valor reconhecido no julgamento realizado.

ii) A Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB não poderia efetuar glosas em seu pedido, pois este foi apreciado muito tempo após o prazo de 360 dias, previsto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, após o prazo decadencial para o lançamento de tributos e após o prazo previsto para homologação tácita de declarações de compensação.

B) No mérito:

i) Ratificou e reforçou seu posicionamento na manifestação de inconformidade em relação às aquisições dos insumos: embalagem secundária, caixa de isopor, fretes no transporte de matérias-primas, fretes de venda.

ii) As embalagens de transporte são essenciais a suas atividades, sendo as vendas efetuadas em caixas (máster box) de 20 kg de camarão, logo, estas caixas não podem ser consideradas apenas embalagens de transporte.

iii) As caixas de isopor são utilizadas na fase operacional de despesca e de transporte de matéria-prima (camarão *in natura*) entre a fazenda de criação e a indústria (frigorífico), sendo contabilizada como custo de produção e não como imobilizado.

iv) Os fretes são contratados para levar gelo, utilizado para conservar o camarão *in natura* a ser despescado e, uma vez realizada a despesca, para levar o camarão para o frigorífico, que providenciará a industrialização do pescado. Estes serviços são repetidos várias vezes até a conclusão da despesca de um tanque de criação, de modo que o serviço de frete transporta os bens adquiridos com mais de uma nota fiscal de gelo e mais de uma nota

fiscal de camarão. Apenas ao final da despesa, o fornecedor do frete emite sua nota fiscal de serviço, baseando-se na quantidade de camarão transportado, sem identificar as notas fiscais, de modo que é muito difícil vincular as notas fiscais de insumos com as notas fiscais de fretes realizados.

v) Quanto às despesas com fretes nas operações de vendas, não é verdade que a possibilidade de estes gastos darem direito ao crédito da contribuição apenas surgiu com a entrada em vigor do art. 93, I, da Lei nº 10.833, de 2003. Esta norma corrobora os argumentos de que todas as despesas necessárias à sua atividade são passíveis de geração de crédito.

vi) O ressarcimento deve ser efetivado com atualização monetária em decorrência da demora injustificável do Fisco em analisar o pedido, não se aplicando ao caso a vedação contida no art. 13, da Lei nº 10.833, de 2003.

Ao final, requer que: o pedido de ressarcimento seja deferido tacitamente; ou seja reconhecido o pleito para ressarcimento em sua integralidade e seja atualizado pela taxa Selic entre a data do protocolo do PER/DCOMP e a data do efetivo ressarcimento ou utilização.

Em 3/2/2015, a recorrente protocolou requerimento, por meio do qual informou ter interposto ação ordinária contra a União com o objetivo de ter reconhecido seu direito à atualização monetária em vários processos administrativos, entre os quais este se inclui.

A ação ordinária transitou em julgado em 11/12/2014 em favor da recorrente, motivo pelo qual solicita seja observado o princípio da coisa julgada e reconhecido o direito à atualização monetária pela taxa Selic.

Foram juntadas cópias das decisões judiciais e Cerdidão de Trânsito (2º Grau).

É o relatório

Voto

Conselheiro Paulo Sérgio Celani - Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para julgamento por esta Turma Especial.

Preliminares.

Erros de escrita no acórdão recorrido.

O fato de constar no acórdão da DRJ incorretamente intimação para pagamento e, como assunto, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, quanto o correto seria Contribuição para o PIS/Pasep, não é causa de nulidade.

Não há previsão legal ou regimental de embargo da decisão de primeira instância administrativa, nem de retificação do acórdão recorrido pelo CARF.

A recorrente não alegou nem demonstrou ter sofrido prejuízo com os erros de escrita e não houve cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, o acórdão decorrente do presente julgamento sobrepor-se-á ao acórdão da DRJ/FNS, de modo que não há necessidade de retificar o acórdão recorrido.

Sobre a demora na apreciação do pedido.

É desejável que os pedidos administrativos demorem pouco para serem analisados e decididos, porém não é razoável que todo pedido administrativo relativo a tributo, direito indisponível do Estado, seja automaticamente deferido se o prazo não for atendido.

O art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, ao estabelecer que “*é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*” não diz que a consequência do descumprimento deste prazo acarreta o deferimento tácito do pedido.

O prazo de cinco anos para homologação de declaração de compensação, sob pena de ser considerada homologada tacitamente, não se aplica a pedidos de ressarcimentos.

Assim, por falta de previsão legal, não se pode considerar homologado o pedido de ressarcimento pleiteado neste processo.

Acrescente-se que, conforme a própria recorrente afirma, ela obteve provimento judicial determinando a atualização monetária dos valores ressarcidos ou que vierem a ser ressarcidos neste processo, o que diminui os efeitos da demora na apreciação do pedido.

Mérito.

Atualização monetária.

Conforme documentos juntados em 3/2/2015, a recorrente impetrou ação ordinária, processada sob o número 0800383-59.2013.4.05.8100, que transitou em julgado, com decisão favorável a seu pedido.

Pelo princípio da unicidade da jurisdição, a decisão judicial prevalece sobre a decisão administrativa, logo, não cabe a este Colegiado pronunciar-se sobre esta matéria.

Com base neste princípio, foi editada a Súmula CARF nº 1, cujo enunciado é o seguinte:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

O que fundamenta esta súmula é o fato de a interessada submeter ao Poder Judicial a mesma matéria discutida em processo administrativo e o fato de as decisões judiciais se sobreporem às administrativas.

Logo, seja no caso de concomitância seja no caso de coisa julgada, o CARF só pode apreciar matéria distinta da constata de processo judicial, por força da Súmula CARF nº 1 e do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF-RICARF.

Por estas razões, voto por não conhecer o recurso voluntário quanto à matéria atualização monetária dos valores ressarcidos ou a ressarcir, assentando que a decisão judicial deverá ser observada pela Unidade da RFB.

Insumo e a contribuição para o PIS/Pasep sob a regência da Lei nº 10.637, de 2002.

Com fundamento em doutrina e jurisprudência do CARF, a recorrente argumenta que o conceito de insumo utilizado na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep é mais amplo que o utilizado na legislação do IPI.

É verdade que várias turmas de julgamento do CARF adotam um entendimento do conceito de “insumo” mais amplo para a aferição de quais gastos ensejam direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep do que o adotado em relação aos créditos de IPI.

Entretanto, esta Turma, por voto de qualidade, tem decidido em sentido contrário, entendendo que o conceito de “insumo” é bem mais restritivo, senão vejamos.

A Lei nº 10.637, de 2002, determina:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada

conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

Para gerarem crédito, os gastos glosados pela fiscalização deveriam enquadrar-se no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, pois não se enquadram em nenhum dos demais incisos deste artigo.

Tendo em vista que a recorrente alega justamente isto, pois, segundo ela, todos os gastos necessários ao processo produtivo poderiam ser incluídos no cálculo dos créditos a serem deduzidos dos valores a recolher, seja da Cofins, seja da Contribuição para o PIS/Pasep, tratemos do conceito de insumo.

Conforme o art. 153, IV, § 3º II, da CF/88, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores**.

E, segundo o art. 155, II, §2º, I, da CF/88, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores** pelos Estados ou pelo Distrito Federal.

Até pouco tempo atrás, apenas a estes dois tributos, classificados no CTN como impostos sobre a produção e a circulação, aplicava-se a não-cumulatividade.

Muito se discutiu sobre que bens e serviços, uma vez adquiridos, ensejariam crédito para compensar com o que seria devido nas operações tributadas por estes impostos, de modo que o que se entende por “*insumo*” está atrelado à materialidade deles.

Vale dizer, o conteúdo do conceito de “*insumo*” decorre dos entendimentos firmados sobre quais bens e serviços seriam alcançados pela não-cumulatividade própria de impostos incidentes sobre a produção e a circulação.

É este conteúdo que o legislador tinha em mente, quando se referiu a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda como aqueles que dariam direito a créditos para abatimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep a serem recolhidas.

Ao não elucidar o que deveria ser entendido por “*insumo*”, o legislador, por certo, admitiu que aquilo que se tinha como o seu conteúdo deveria servir para nortear a concretização do comando legal bem como as condutas das pessoas a quem a norma se destinava.

Fosse intenção do legislador que o termo “*insumo*” tivesse um alcance maior do que o já consolidado, teria ele expressado um conceito de insumo diferente.

Assim, devem ser rechaçados argumentos segundo os quais o conceito de “*insumo*” somente poderia ser igual ao utilizado pela legislação do IPI se a lei assim determinasse.

Pelo contrário, por serem, Cofins e PIS/Pasep, contribuições instituídas por lei federal, a legislação do IPI, que também é tributo federal não-cumulativo, pode e deve ser utilizada para obtenção do conceito de “*insumo*”.

Também não deve ser aceito argumento segundo o qual todos os gastos dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incluir-se-iam no conceito de insumo para fins de abatimento dos valores a serem recolhidos como Cofins e contribuição para o PIS/Pasep, pois, isto implicaria considerar letra morta muitos dos dispositivos das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, que apresentam rol de bens, cujas aquisições podem ser incluídas na apuração de créditos a serem descontados destas contribuições.

Quisesse o legislador que todos os gastos necessários à produção, fabricação ou prestação de serviços ensejassem o direito ao crédito, não usaria o termo “*insumo*”; reproduziria legislação do IRPJ ou evidenciaria que todos os gastos dedutíveis em relação ao IRPJ dariam aquele direito.

Assim, da leitura dos dispositivos que trataram da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, com base no que foi dito acima, aos bens conceituados como insumo à luz da legislação do IPI, a saber, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção industrial de produtos, em decorrência de contato direto com estes, devem ser acrescentados: os serviços utilizados na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda; outros bens utilizados na prestação de serviços e na produção, ainda que não industrial, de bens destinados à venda; outros gastos expressamente citados nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em reforço a tal entendimento, vejam-se alguns trechos da Exposição de Motivos da MP nº 66, de 26/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

...

7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

...

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

...

44. Com relação ao atendimento das condições e restrições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre esclarecer que: a) a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo; ...

...”

E, na Mensagem de Veto nº 1.243, de 30/12/2002, a razão que levou o Presidente da República a vetar dispositivos, por meio dos quais se tentava alterar a MP, foi que, se fossem sancionados, romper-se-ia a premissa sobre a qual foi construída a nova modalidade de incidência da contribuição, devidamente acertada com a comissão especial constituída no âmbito da Câmara dos Deputados para tratar da matéria, a qual previa neutralidade sob o ponto de vista da arrecadação.

Havia, pois, preocupação quanto ao atendimento às condições e restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo que o equilíbrio das contas públicas não seria posto

em risco pela introdução da cobrança não-cumulativa, e a carga tributária correspondente ao que se arrecadava com a cobrança do PIS/PASEP seria mantida.

Assim, caberia à RFB, para fins de controle do crédito presumido, estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

É razoável acreditar que, segundo expectativas da época, se fossem incluídos todos os gastos na apuração do crédito a ser descontado, a arrecadação tributária não se manteria, o que nos leva a concluir que o conceito de insumo não poderia ser alargado em relação àquele então aceito.

Por tudo isso, **correto o entendimento expressado pela RFB** - órgão responsável pela administração tributária da União, a quem compete interpretar e aplicar a legislação tributária federal, ao editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução - **que**, ao expedir a Instrução Normativa nº 247/2002, com redação dada pela IN SRF nº 358/03, e a IN SRF nº 404/2004, **adotou interpretação para o conceito de insumo, com base na concepção tradicional da legislação do IPI:**

Cito a IN/SRF nº 247, de 2/11/2002, com alterações da IN SRF nº 358, de 9/9/2003, que dispôs sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

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:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços

(...)

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (gn)

Esta turma decidiu no mesmo sentido, por voto de qualidade, conforme **acórdão nº 3801-002.668, de 29/01/2014**, relatado pelo Conselheiro Flávio de Castro Pontes, de cujo voto extraio a seguinte passagem, com grifos no original:

“Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, in verbis:

Art. 1º (...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS.

CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃOCUMULATIVIDADE.

ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes:

AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991/RS, Dje 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nesses instrumentos normativos, **o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.** Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., **porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.**

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a

exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes
previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)”

Mercadorias e Serviços não aplicados no sistema produtivo da empresa.

Assentada a abrangência do conceito de insumo, passamos aos gastos glosados pela fiscalização.

Gastos com embalagens, caixas de isopor, fretes de camarão in natura e gelo, fretes de vendas.

No recurso voluntário, os gastos especificamente abordados pela recorrente são os seguintes, já tratados na manifestação de inconformidade: embalagem secundária, em especial caixas (máster Box) com capacidade para 20 kg de camarão, caixa de isopor utilizadas na despesa e de transporte de camarão *in natura* entre a fazenda de criação e o frigorífico, que faz a industrialização do pescado, fretes pagos no transporte de gelo e camarão e fretes de vendas.

Para gerarem direito a crédito, **as embalagens** devem ser utilizadas na produção do bem, caracterizando-se como tal aquelas que, ao envolverem o produto, alteram a sua apresentação, conforme se verifica no art. 4º, inc. IV, do Regulamento do IPI de 2002 (Decreto nº 4.544, de 2002).

Se forem incorporadas após o produto estar pronto, como é o caso das embalagens de transporte, não se caracterizam insumo, não sendo passíveis de gerarem crédito da contribuição não cumulativa.

No presente caso, agiu com acerto a fiscalização ao considerar apenas as embalagens de apresentação do produto, aqui chamadas embalagens primárias, como capazes de gerar o direito ao crédito e glosar as aquisições das chamadas embalagens secundárias, embalagens que contêm um conjunto de produtos acondicionadas nas embalagens primárias, pois são embalagens de transporte do produto já acabado e embalado.

As caixas de isopor usadas para transportar gelo e camarão *in natura* não são consumidas no processo produtivo, logo, não se enquadram no conceito de insumo adotado

Quanto aos gastos com fretes, tendo em vista que a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda; e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com estes gastos.

Porém, para tal aproveitamento, tendo em vista que o crédito deve ser líquido e certo, conforme artigos 165 e 170 do CTN, e que incumbe àquele que alega um direito o ônus de provar os fatos em que se funda, art. 333 do Código de Processo Civil, a contribuinte deveria comprovar que os gastos com fretes decorreram do transporte de insumos, o que não ocorreu no presente caso.

Destaque-se que a própria recorrente, após explicar como é feito o transporte do camarão *in natura* e do gelo utilizado na despesa e como são emitidas as notas fiscais, conclui que é muito difícil vincular as notas fiscais de insumos com as notas fiscais de fretes realizados.

Quanto ao frete das vendas, trata-se de gasto com transporte efetuado após o bem ter sido produzido, logo, não pode ser considerado insumo.

Por outro lado, conforme assentado na decisão recorrida, os gastos com fretes sobre vendas passaram a dar direito ao crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas a partir de 1º/02/2004, quando entrou em vigor o inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, por força do disposto no art. 93, inciso I, da mesma lei, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

Uma vez que foram glosados os gastos com fretes de vendas suportados pelo vendedor anteriores a 1º/2/2004, não há reparos a serem feitos.

Por estas razões, devem ser mantidas as glosas referentes aos gastos com caixas (máster box), caixas de isopor, fretes de vendas referentes a transportes realizados antes de 1º/02/2004 e fretes que não tenham sido comprovados como vinculados a aquisições de insumos segundo o conceito adotado neste voto.

Conclusão.

Pelas razões expostas, voto por não conhecer o recurso voluntário quanto à atualização monetária dos créditos pleiteados, assentando que a Unidade da RFB deverá cumprir a decisão judicial transitada em julgado.

Na parte conhecida, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani