



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

Processo nº 10675.002984/2005-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-003.408 – 1ª Turma Especial
Sessão de 25 de abril de 2014
Matéria PIS/PASEP - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente ABC AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A - ABC A & P
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira votaram pelas conclusões. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
Paulo Sergio Celani - Relator.

Processo nº 10675.002984/2005-05
Acórdão n.º **3801-003.408**

S3-TE01
Fl. 3

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

CÓPIA

Relatório

Adoto o relatório do acórdão recorrido, por retratar suficientemente a lide.

“Trata-se o presente de Declaração de Compensação - Dcomp, de débito de IRPJ, período de apuração 10/2005, com crédito de PIS/Pasep do regime não cumulativo, mercado interno, do 3º trimestre de 2005, no valor de R\$18.027,25 (fls. 1 e 2).

Com fundamento na Informação Fiscal de fls. 51 e 52, foi exarado o Despacho Decisório nº 820 - DRF/UBE, de fls. 55 e 56, por meio do qual foi reconhecido o direito creditório a favor da interessada no valor de R\$14.166,31 e homologada parcialmente a compensação declarada, remanescendo um saldo devedor a título de IRPJ, período de apuração 10/2005, no valor de R\$3.860,94.

Cientificada em 10/09/2010, conforme Aviso de Recebimento — AR, de fl.

58, a interessada apresentou a manifestação de fls. 59 a 69, na qual, com base em posicionamentos doutrinários, aduz em síntese que:

2 - DO DIREITO

A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS À LUZ DO TEXTO CONSTITUCIONAL / AMPLO DIREITO AO CREDITAMENTO DOS INSUMOS

[...] todo e qualquer insumo que tenha sido objeto de tributação anterior do PIS, SEM EXCEÇÃO, deverá gerar créditos de PIS ao adquirente.

[...] a condição de crédito físico que a Receita federal insiste atribuir aos insumos na hipótese em questão está totalmente divorciada do sentido teleológico da Lei nº 10.637/02.

[...] nada mais falacioso e equivocado [...] pretender caracterizar o rol do § 4, do art. 8, da Instrução Normativa SRF nº 404/04, como *numerus clausus*, em frontal divergência os ditames constitucionais anteriormente analisados.

[...] a visão [...] tacanha da fiscalização, no que se refere a insumos, não retrata a realidade, gerando um crédito tributário em favor da Fazenda Nacional que absolutamente não existe [...].”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora julgou improcedente a manifestação de inconformidade conforme ementa a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

*NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS.
GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS.
IMPOSSIBILIDADE.*

Processo nº 10675.002984/2005-05
Acórdão n.º **3801-003.408**

S3-TE01
Fl. 5

Somente geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE DIREITO DE CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Verificada a insuficiência de direito creditório, não se homologa a parcela indevidamente compensada.”.

Contra esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual repete exatamente as mesmas alegações da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Relator.

Admissibilidade do recurso voluntário.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para julgamento nesta turma especial.

Delimitação da lide.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB glosou créditos pleiteados pela contribuinte e não homologou compensação declarada.

Os créditos se referiram a gastos com convênios médicos e odontológicos, uniformes e equipamentos de segurança, material aplicado em obras, material de expediente, serviços terceirizados de expediente e manutenção, serviços jurídicos, de auditoria e consultoria, serviços de limpeza e vigilância, seguros de veículos, treinamentos, viagens, telecomunicações, alimentação, publicidade e outros.

A contribuinte não contesta que estes gastos se refiram a bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo adotado pela RFB.

Defende que este conceito de insumo está errado, pois deveria incluir todos os bens e serviços que se caracterizem como custo segundo a teoria contábil, pois necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo, considerando equívoco caracterizar *numerus clausus* o rol do §4º, do art. 8º, da IN SRF nº 404, de 2004.

A seu ver, todo bem ou serviço que tenha sido tributado pelo PIS deve gerar créditos de PIS a seu adquirente.

Não tendo sido suscitadas preliminares, analisa-se o mérito.

PIS/Pasep sob a regência da Lei nº 10.637, de 2002.

A Lei nº 10.637, de 2002, determina:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)”

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende 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. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)”

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

(...)

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)

III (VETADO)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

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 20002, pois não se enquadram em nenhum dos demais incisos deste artigo.

Tendo em vista que é justamente isto que a recorrente alega, 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 dizeres 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 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 pode ser alargado em relação àquele então aceito.

Por tudo isso, entendo 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, adotou interpretação para o conceito de insumo, com base na concepção tradicional da legislação do IPI:

“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:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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)"[grifei]

Em recente julgamento, esta turma decidiu no mesmo sentido, 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. NÃO CUMULATIVIDADE.

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 1.020.991RS, 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)”

Correta a fiscalização ao glosar os gastos discriminados nas folhas 49/50, pois os bens a que se referem não são matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem; não sofreram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre os produtos obtidos; não foram aplicados ou consumidos na prestação de serviços; não pertencem ao rol de bens previstos na lei como capazes de gerar o crédito..

Os serviços a que se referem não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, nem na prestação de serviços, e, também, não pertencem ao rol de serviços previstos na lei como hábeis a gerar o crédito.

Sobre alegações de inconstitucionalidade.

Alegações de caráter constitucional não podem ser apreciadas por este Colegiado, tendo em vista a súmula nº 2 do CARF, *verbis*.

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani

Declaração de Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Em que pese o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Relator, acompanho-o mesmo somente pelas conclusões, eis que discordo do conceito que sustenta acerca dos créditos passíveis de utilização para fins de descontos na apuração do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo.

O inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, é assim expresso (os destaques são nossos):

*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;*

Sem que façamos um digressão muito longa acerca da amplitude do conceito de *insumos* para fins de creditamento do PIS e da Cofins, considerando que é esse o conceito que tem sido utilizado como fundamento para fins de creditamento, o que hoje se encontra evidenciado nos julgamentos administrativos desse Conselho é que esse conceito não segue o mesmo viés que norteia a apuração de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem os créditos possíveis na legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, no caso de PIS e COFINS o que está sendo privilegiado é a pertinência dos *insumos* no processo produtivo da pessoa jurídica, sendo essa a interpretação predominante na Câmara Superior do CARF.

Tenho, inclusive, que discutir o significado de insumos no contexto dos créditos passíveis de creditamento para as contribuições em comento é inadequado e essa discussão acaba por desvirtuar o sentido da norma, digo isso por dois motivos: o um, porque o crédito, conforme expresso acima, não se dá sobre os insumos, mas **em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo**. Portanto, **a vinculação está nos bens e serviços** que se utilizam as empresas para que possam prestar serviços e/ou produzir ou fabricar aquilo que lhes gera a receita que será tributada pelo PIS e pela COFINS; e o dois, porque o termo “insumo”, apontado na norma acima transcrita, não é usado como substantivo, ou seja, como denominação, **ser, coisa ou substância**. O termo insumo é um qualificativo genérico dado aos bens e serviços

que os endereçam para a utilidade de compor os bens e serviços destinados à venda, ou seja, o termo “insumo” é parte de uma *oração subordinada adverbial condicional* e serve para expressar uma condição para que o fato expresso na oração principal possa ocorrer, estando direcionada à utilidade dos bens e serviços na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Nesse caminho, somente os custos dos bens e serviços empregados nos bens e serviços objeto da fonte de receita da contribuinte sujeita ao PIS e a COFINS é que geram direito ao crédito, ou seja, essa delimitação está nos bens e serviços empregados — utilizados como insumos — no processo de geração do total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Por outro lado, a Lei expressa diretamente as vedações em relação ao crédito sobre custos diretos e indiretos de mão-de-obra paga a pessoa física; veda o crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, 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; determina que o crédito deve tomado somente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País quando aqui são pagos e creditados os custos e as despesas. Essas são as proibições.

Tenho, inclusive, que o artigo 3º, II, da citadas Leis, não dá margem para que se considere a “*essencialidade*” por si só como critério para a classificação do insumo.

Na verdade, o dispositivo legal privilegia a relação de *pertinência* com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano ainda não vislumbrado por esse conselheiro, à essencialidade do gasto.

Na minha concepção a única leitura possível do inciso II implica em admitir créditos em relação aos bens e serviços que forem utilizados na produção do bem ou serviço destinado à venda, desde a sua origem até a sua disponibilização para venda, isso porque a legislação fala de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e produtos destinados à venda, determinando a vinculação da cadeia de produção até a efetiva disponibilização dos produtos ou serviços para venda, ou seja, a todos os custos dos bens e serviços necessários para que se aufera a receita, independentemente da segmentação que tiver a cadeia produtiva da mercadoria ou serviço, quer dizer, independentemente se os custos foram gerados internamente ou adquiridos de terceiros, se houver a necessidade de uma ou mais etapas, se houver a necessidade de utilização de um ou mais subprodutos, se o transporte é direto ou segmentado, o que importa é a sua pertinência com o processo produtivo, nada mais.

Por isso a Lei aponta, complementarmente *aos* fretes utilizados como insumo — equivalente a “*serviços de frete utilizados como insumo*”, se me permitem essa melhor leitura — que já estão incluídos nos créditos passíveis de utilização, desde sempre com base no inciso II, também o custo de armazenagem de mercadoria e o frete na operação de venda — equivalente a “*serviços de frete utilizados como insumo na operação de venda*”, se me permitem novamente a releitura — quando o ônus for suportado pelo vendedor, mesmo porque seria um sem sentido entender que a norma concedeu o crédito sobre o frete “na operação de venda” e não ter concedido o crédito sobre os custos que a empresa realizou com fretes utilizados como insumo no processo produtivo até a efetiva disponibilização para venda, quer se faça a disponibilização na própria empresa, quer em armazém próprio, de terceiro ou qualquer outro lugar, considerando que até o momento em que são colocados os bens no ponto

de venda, disponíveis para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

Mesmo que sejam estoques de produtos acabados sua mensuração também deve levar em conta o custo do frete incorrido com a sua movimentação até que seja disponibilizado no ponto de venda, mesmo porque não há uma proibição legal de creditamento caso o processo de transporte seja feito em mais de uma etapa.

Assim, os bens e serviços pagos pela empresa durante todo o processo de obtenção das receitas, que abarca além da aquisição de matéria prima, a fabricação, a distribuição do produto acabado e a remessa para os pontos de venda são insumos suscetíveis de creditamento.

No presente caso os créditos pleiteados se referem a gastos com convênios médicos e odontológicos, uniformes e equipamentos de segurança, material aplicado em obras, material de expediente, serviços terceirizados de expediente e manutenção, serviços jurídicos, de auditoria e consultoria, serviços de limpeza e vigilância, seguros de veículos, treinamentos, viagens, telecomunicações, alimentação, publicidade e outros.

Tenho que parte desses dispêndios não se subsumem aos possíveis de creditamento nos termos da norma, outros, por falta de demonstração da pertinência – falta de prova – não pode confirmar serem pertinentes ao processo produtivo e somente por isso acompanho o Relator pelas conclusões e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl