ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10920.001870/2007-52

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

Processo nº	10920.001870/2007-52
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-006.629 – 3ª Turma**
Sessão de	11 de abril de 2018
Matéria	61.697.4349 - PIS - CRÉDITO - CONCEITO DE INSUMO APLICÁVEL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	INDÚSTRIAS ZIPPERER S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

Não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

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

Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos de PIS oriundos da incidência não cumulativa na exportação, no montante de R$ 29.217,24, referente ao terceiro trimestre do ano de 2006.

O despacho decisório de e-fl. 247 a 252, em 01/08/2007, reconheceu a existência de crédito no montante de R$ 28.872,17. Basicamente, foram glosados valores declarados em DACON que não atenderiam ao conceito de insumo:

> 1. Linha 02 do Dacon - R$ 21.214,96 - Bens Utilizados como Insumos. Foram glosadas notas fiscais referentes a aquisições com suspensão de PIS/Cofins, não gerando direito a crédito, conforme § 2, inc. II, do art. 3º da Lei 10.637/2002;
>
> 2. Linha 04 do Dacon - R$ 955,22 - Despesas de Energia Elétrica. Foram glosados os valores das faturas de energia elétrica não incluídos na base de cálculo do ICMS (COSIP);
>
> 3. Linha 09 do Dacon - R$ 1.376,91 - Encargos de Depreciação. Foram glosados os bens que não se enquadram no Inc. VI do Art. 3º da Lei 10.637/2002;
>
> 4. Linha 13 do Dacon - R$ 31.099,57 - Outras Operações com Direito a Crédito. Foram glosados os valores de despesas indiretas referentes a mão-de-obra temporária (taxa administrativa, despesas médicas, etc.).

Além disso, foi alterado o percentual de exportação utilizado pelo contribuinte na Dacon. Utilizou-se o valor das receitas declaradas pelo próprio contribuinte no Dacon. Restou um valor de R$ 2.509,83 a título de crédito de mercado interno, podendo ser utilizado apenas para desconto da própria contribuição.

Cientificada do despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 273 a 280, em 17/09/2007, para que fossem homologados os ressarcimentos do presente processo. Já a 4ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-23.552, prolatado em 18/03/2011, às e-fls. 685 a 700, considerou, por unanimidade, improcedente a manifestação de inconformidade, entendendo que teria havido litígio apenas em relação às glosas dos itens 2) e 4) e sobre realocar valores na DACON para o mercado interno.

Intimada do acórdão da DRJ em 19/04/2011 (e-fl. 702), a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 703 a 711. Em apertado resumo, esgrime os seguintes argumentos:

a) para interpretação do conceito de insumos para fins de créditos do PIS deveria ser aplicado o mesmo relativo a custos e despesas operacionais para o IRPJ;

b) utilizando-se o critério acima, o valor da fatura da contratação de mão-de-obra temporária e o valor da COSIP destacada na fatura de energia elétrica deveriam integrar o cálculo do crédito;

c) relativamente à realocação de parte do crédito para o mercado interno, alegou que a própria Receita Federal, por meio de Solução de Consulta da 6ª Região Fiscal tem entendimento no sentido de que o ressarcimento pode ser estendido os créditos consumidos no mercado interno.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 24/01/2012, resultando no acórdão nº 3403-001.359, às e-fls. 714 a 720, que tem as seguintes ementas:

> *REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*
>
> *No regime não cumulativo da Cofins o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem o ou o serviço desejado.*
>
> *CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.*
>
> *O crédito em relação ao serviço de colocação de mão-de-obra temporária prestado por pessoa jurídica deve ser calculado em relação ao valor integral da nota fiscal emitida pelo prestador do serviço.*
>
> *CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. COSIP.*
>
> *Tratando-se de tributo não recuperável, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP, cobrada junto com a fatura de energia elétrica, integra o cálculo do crédito da contribuição.*
>
> *CRÉDITOS NÃO VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.*
>
> *Por expressa disposição legal, é vedado o ressarcimento de créditos calculados em relação a custos, despesas ou encargos que não sejam vinculados à receita de exportação.*

O acórdão teve o seguinte teor:

> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito*

de a recorrente calcular o crédito da contribuição em relação aos valores integrais das notas fiscais de prestação de serviço de colocação de mão-de-obra e de energia elétrica.

O voto condutor afirmou que a caracterização de insumo não se daria nem com a estreiteza do critério adotado para o IPI, nem com a extensão do critério utilizado para fins de custos e despesas do IRPJ. Adota um critério de essencialidade do custo ou despesa, ao processo produtivo, segundo o qual a supressão do bem ou serviço, tido como insumo, afeta a própria existência do produto ou serviços prestados, dentro do padrão de qualidade desejado.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão nº 3403-001.359 em 20/03/2012 (e-fl.. 722), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 03/05/2012, às e-fls. 723 a 738.

A Procuradora indica dois acórdãos paradigmas, de nº 203-12.488 e nº 202-19.127, que divergem do recorrido pois elaboram entendimento de que, no contexto da não cumulatividade do PIS e da Cofins, o melhor critério para definição de insumos é aquele previsto na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.

Partindo daquele critério, os valores não relacionados aos salários dos empregados na contratação de mão-de-obra temporária (taxa administrativa e despesas médicas) e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP, cobrada junto com a fatura de energia elétrica não são despesas que dão origem a concessão de crédito tanto para o PIS e Cofins não cumulativos. Aí se evidencia a divergência para com o acórdão recorrido que flexibilizou o conceito de insumo e, mesmo ciente de que os valores não relacionados aos salários dos empregados na contratação de mão-de-obra temporária e a COSIP, cobrada junto com a fatura de energia elétrica, não são utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens e serviços, destinados à venda, admitiu-os como insumos.

A Procuradora requereu que fosse conhecido e provido recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, indeferindo-se na totalidade o pleito do contribuinte.

O Presidente da 4ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 07/11/2013, no despacho nº 3400-00.459, às e-fls. 740 e 741, com base nos arts. 67 e 68 do do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria n° 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

A contribuinte foi intimada (e-fl. 743) do acórdão nº 3403-001.359 e do despacho de admissibilidade nº 3400-00.459, em 31/12/2013 (e-fl. 744) e não apresentou qualquer manifestação nos autos dentro dos prazos regimentais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

No mérito, discordo - em tese - dos argumentos da recorrente, porém, em face do conhecimento do recurso que me leva à apreciação da matéria, adoto razão de decidir que leva ao seu provimento, isso porque penso que só pode ser tomado por insumo o bem ou serviço que tenha aplicação direta ao processo produtivo ou no serviço prestado.

Esse seria um entendimento consoante com a legislação do PIS e da Cofins, ao ver os **insumos como bens e serviços** passíveis de geração de créditos **que devem estar diretamente vinculados ao bem vendido**. Diferente é o critério consoante a legislação do IRPJ, utilizado por aqueles que pretendem ver a geração de créditos por todos bens serviços necessários à produção, que, apesar de essenciais, somente de forma mediata levam à composição do produto.

Busco arrimo para esta inteligência nos critérios explanados na Solução de Divergência COSIT nº 7 de 23/08/2016[1], da qual se extrai:

> *24.No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*
>
> *25.Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.*
>
> *26.Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).*
>
> *27.Com base nessa inconteste diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretensões do legislador. Enquanto na legislação do **IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa**, na legislação da Contribuição para o **PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica**.*

[1] http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78047

28.Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

29.Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30.Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea "b") para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31.Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32.Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

33.Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34.Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao

desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35.Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.

36.Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

37.Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonasmo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38.Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.

39.Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40.Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

(Grifos do original)

O tratamento acima justifica a posição abaixo transcrita:

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que ***somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda*** *e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(Negritei.)

No caso concreto, os valores relativos a contratação e agenciamento de mão-de-obra temporária, consistem em atividade meio e não caracterizam insumo, tendo uma relação apenas indireta com a produção.

Nessa matéria, adoto o argumento exarado no voto do relator do acórdão da DRJ em Florianópolis, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, às e-fls. 698 e 699:

> *Ingressando-se na lide posta, verifica-se que o objeto da glosa corresponde a valores de despesas indiretas referentes a mão-de-obra temporária, tais como taxa administrativa e despesas médicas, discriminadas nas notas fiscais de prestação de serviços.*
>
> *A atividade de empresas de locação de serviços temporários apresenta normalmente uma característica mista entre prestação de serviços (agenciamento e recrutamento de mão-de-obra) e locação de mão-de-obra temporária para o tomador.*
>
> *Desta forma, os serviços prestados pela empresa de trabalho temporário não podem ser enquadrados no conceito de insumo retrocitado, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra obviamente não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta para as atividades-fins da interessada, vez que a empresa de trabalho temporário atua na intermediação da contratação de trabalhadores nos casos expressamente previstos na Lei n° 6.019, 03 de janeiro de 1974.*
>
> *Percebe-se, portanto, que apenas o trabalho executado pelo empregado temporário é que pode ser considerado como consumido ou aplicado no processo produtivo e nunca os serviços prestados pela empresa de trabalho temporário*, *a qual atua na função de intermediária na contratação e na seleção dos mesmos.*
>
> *Nesse sentido, observe-se os termos da Lei n° 6.019, de 1974,* in verbis:
>
> **Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou à acréscimo extraordinário de serviços.**
>
> **[...]**
>
> **Art. 4° - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos**, (grifo nosso)
>
> *Resta clara, portanto, a diferença entre o trabalho realizado pelos empregados temporários e o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário. Enquanto no primeiro o objeto do contrato de prestação de serviços é o próprio serviço que será aplicado nas atividades-fim da contribuinte, na segunda situação, agenciamento e a locação de mão-de-obra, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores.*

> *Assim, como o objeto do contrato celebrado com a empresa de trabalho temporário é o agenciamento e a locação de mão-de-obra e não a prestação de um serviço consumido ou aplicado nas atividades produtivas, conclui-se não haver direito a desconto de créditos em relação às despesas com a contratação de mão-de-obra temporária, vistos as mesmas não estarem expressamente previstas na legislação e não se conformarem ao conceito de insumo previsto em lei.*
>
> (Sublinhei.)

Neste processo não foi questionado se a mão-de-obra poderia ou não ser considerada insumo. Ela foi considerada insumo, pois a decisão de primeira instância deixou bem claro que o valor da mão-de-obra não foi objeto de glosa. A glosa recaiu apenas e tão-somente sobre as demais despesas atreladas à mão-de-obra, que foram embutidas no preço do serviço prestado. Evidentemente que, no caso concreto, as parcelas referentes aos pagamentos dessa notas que não foram originalmente glosadas, estão abrigadas pela impossibilidade de *reformatio in pejus*, contudo, as parcelas glosadas o foram corretamente.

Já a contribuição para custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP não está diretamente relacionada à produção, mas sim à localização da empresa em determinado município, haja vista que tal contribuição decorre do art. 149-A da Constituição Federal, com a seguinte redação:

> *Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)*
>
> *Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)*

Claro está que essa contribuição não depende da produção e, por visar a iluminação pública, ainda que seja um custo para a empresa, não está diretamente vinculada à energia elétrica aplicada na produção, sendo necessária para realização de suas atividades administrativas como um todo.

Aliás, também o voto da DRJ/FNS já salientava que a Lei nº 10.637/2002, em seu art. 3º, inc. IX, já definia que os créditos do PIS não cumulativo passíveis de desconto seriam calculados com base na **"energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica"**. Ou seja, é o consumo de energia intrínseco à produção que leva ao crédito, mas não a contribuição para serviços de iluminação pública que pode, ou não, ter por base o consumo. Se a referida contribuição tivesse por base de cálculo o número de postes na rua (poderia a legislação municipal assim definir), não haveria qualquer dúvida de que inexistiria vínculo com a produção ou serviços das pessoas jurídicas.

Dessarte, entendo que os gastos em litígio não caracterizam insumos necessários à produção do período, para fins de creditamento do PIS não cumulativo.

Assim, com base em fundamento diverso daquele exposto pela recorrente, voto pelo provimento do recurso, para que sejam mantidas as glosas dos créditos relativos aos gastos com despesas tomadas por insumos no acórdão *a quo*.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos