



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

Processo n° 11065.001449/2009-01
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3801-001.992 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 24 de julho de 2013
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente VIP S.A. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES IMOBILIÁRIAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO PRESUMIDO - LENHA ADQUIRIDA DE PESSOA FÍSICA - ALÍQUOTA APLICÁVEL

Aplica-se o percentual de 60% (sessenta por cento) somente as aquisições de insumos relacionadas no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, isto é, produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, por exclusão para os demais produtos adota-se o percentual de 35%.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO DE PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

As despesas de frete não são autônomas e integram os custos dos insumos adquiridos de pessoas físicas, portanto não geram direito de descontar créditos, visto que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado:

I - por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação ao percentual de 35% (trinta e cinco por cento) adotado pela fiscalização como crédito presumido nas aquisições de lenhas de pessoas físicas, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira;

II - por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em relação aos fretes sobre aquisições de leite de pessoas físicas, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Os Conselheiros Paulo Guilherme Deroulède e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel votaram pelas conclusões;

III - por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação à matéria direito de descontar créditos em relação aos fretes decorrentes das transferências realizadas por falta de objeto, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro, OAB/RJ 32.641.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

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

Quanto à glosa de créditos referente ao frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, sustenta a interessada que embora pertencentes ao mesmo grupo de empresas (Eleva Alimentos S/A), eram filiais/sede de empresas distintas, pois a unidade de Teutônia pertenceria à Elegê Alimentos e a unidade de Ivoti à Avipal S/A Alimentos. Os produtos seriam encaminhados de uma empresa para a outra mediante contrato específico, não se tratando de uma transferência entre unidades da mesma empresa.

A DRJ em Porto Alegre (RS) indeferiu a preliminar de ausência de motivação e julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

INDEFERIMENTO. MOTIVAÇÃO. Estando a decisão administrativa fundamentada em análise dos documentos, dos fatos ocorridos e da legislação aplicável, incabíveis as alegações de ausência de motivação, sobretudo quando o contribuinte, por meio de sua manifestação, insurge-se contra os fundamentos que levaram às glosas implementadas.

CRÉDITO PRESUMIDO - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA - ALÍQUOTA APLICÁVEL - O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2003 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516 10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15 17 e 15 18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse, já que o frete compõe o custo de aquisição.

FRETES. PRODUTO ACABADO. - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, descreve os fatos argumentando que deve ser reformada a decisão recorrida a fim de que seja dada vista à recorrente do “relatório fiscal intitulado Auto de Infração”, com a consequente reabertura do prazo para a apresentação da manifestação de inconformidade. Outrossim, alega que faz jus ao valor integral do direito creditório pleiteado.

Quanto ao crédito presumido sobre aquisições de pessoas físicas, a recorrente, com fundamento no parágrafo 3º do artigo 8º da Lei nº 10.925/04, discorda do entendimento literal da fiscalização de que o insumo objeto da glosa em questão é a lenha, produto de origem vegetal, portanto o percentual a ser utilizado é de 35%.

Defende a tese de que na definição da alíquota aplicável – 60%, 50% ou 35% deve ser considerada a origem do produto fabricado e não a origem dos produtos/insumos adquiridos. Destaca que sua atividade principal é a produção de leite e de seus derivados, ou seja, é produtora de mercadoria de origem animal, portanto faz jus ao crédito presumido de 60% sobre o valor dos insumos adquiridos, quer seja de origem animal ou vegetal.

No que se refere ao direito ao crédito integral do frete nas aquisições de leite de pessoas físicas, a interessada traz como suporte legal ao seu direito o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 para a contribuição para o PIS e da Lei 10.833/03 para a Cofins.

Defende a tese de que todo e qualquer serviço contratado, para utilização como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições PIS e Cofins não-cumulativas. Insiste que embora os fretes tenham sido contratados para o transporte do leite adquirido de pessoas físicas, eles se classificam como insumos necessários à industrialização de produtos destinados à venda.

Em relação ao direito ao crédito dos fretes decorrentes das transferências realizadas com os insumos, reafirma a tese de que com fundamento no inciso do II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 para a contribuição para o PIS e da Lei 10.833/03 para a contribuição para a Cofins todo e qualquer serviço contratado, para utilização como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições PIS e Cofins não-cumulativas.

Colaciona doutrina e jurisprudência administrativa.

Ressalta que os fretes contratados para o transporte entre o estabelecimento da recorrente e o estabelecimento da empresa contratada para a realização de parte do processo industrial, e os fretes contratados para o transporte entre o estabelecimento da empresa contratada e o estabelecimento da recorrente caracterizam custo do bem, a ensejar o direito ao crédito.

Por fim, requer que seu recurso seja recebido, julgado e provido com o consequente reconhecimento do direito da recorrente aos créditos pleiteados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

De imediato não se conhece da assertiva de que deve ser reformada a decisão recorrida a fim de que seja dada vista à recorrente do “relatório fiscal intitulado Auto de Infração”, com a consequente reabertura do prazo para a apresentação da manifestação de inconformidade, visto que a recorrente não apresentou no recurso voluntário as razões e fundamentos que sustentariam o seu pedido.

As matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Assim, as teses serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 – Crédito presumido sobre aquisições de pessoas físicas - percentual

A recorrente insurgiu-se contra o percentual de 35% (trinta e cinco por cento) adotado pela fiscalização como crédito presumido nas aquisições de lenha de pessoas físicas.

Sobre essa matéria, a autoridade fiscal após exame do processo produtivo relatou:

O crédito presumido em tela é apurado mediante a aplicação do percentual de 60% sobre a alíquota prevista nos arts. 2º da Lei nº 10.833/03, no caso de insumos de origem animal das posições especificadas no § 3º, inciso I, do referido art. 8º, que incluem o leite. No caso de aquisição de outros produtos, inclusive aqueles de origem vegetal, o crédito presumido deve ser calculado mediante a aplicação do percentual de 35% sobre a alíquota da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por comando do art.8º, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.925/04, na redação vigente no período sob análise.

Assiste razão à fiscalização fazendária, conforme será demonstrado.

Com referência à alíquota aplicável na situação em exame, a legislação de regência na época da ocorrência dos fatos geradores, Lei nº 10.925/2004, art. 8º, e alterações posteriores, disciplinava:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00,

1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I – (...)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

(...)

De fato, este dispositivo, inciso I, traz uma interpretação dúbia. A preposição **para** possibilita uma interpretação extensiva, contudo ela não deve ser adotada para o presente caso.

Como visto, o montante do crédito presumido será aplicado sobre o valor das aquisições, o que importa em estabelecer uma relação inequívoca com insumos, descartando-se a tese da recorrente. Não faz sentido o caput do art. 8º estabelecer que o crédito presumido será calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, isto é, 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 e o inciso I do § 3º tratar da origem do produto produzido. Insista-se que tanto o caput quanto o § 3º estão se referindo à aquisições de insumos, ressaltando que o § 3º estabelece o percentual aplicável para cada tipo de insumo.

Assim, sendo o percentual de 60% (sessenta por cento) somente se aplica as aquisições de insumos relacionadas no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, isto é, produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

A discussão tem por objeto aquisições de lenha de pessoas físicas, de sorte que este insumo não se subsume ao referido inciso I do § 3º, por exclusão, aplica-se o disposto no inciso II (demais produtos), redação da época do fato gerador, ou seja, a alíquota será de 35% (trinta e cinco por cento) como adotado corretamente pela fiscalização.

Não se pode perder de vista que a administração fazendária regulamentou neste sentido essa tese, conforme consta na Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que produziu efeitos a partir de 1º de agosto de 2004:

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

II - classificados no código 22.04, da NCM.

(...)

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

§ 1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:

I - 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:

a) dos insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM;

b) das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM; e II - 0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e

2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso dos demais insumos.

A regulamentação da lei pela instrução normativa não pode ser dissociada do sentido da lei sob pena de ilegalidade, o que não ocorreu no presente caso.

Além do mais, não podemos nos afastar do espírito da lei, visto que na Mensagem nº 443, de 23 de julho de 2004, em que o então Presidente da República comunicou ao Presidente do Senado Federal as razões que o levaram a vetar o inciso VIII do art. 1º da Projeto de Lei de Conversão nº 40 (Conversão da MP 183/04 na Lei nº 10.925/04), que tratava da tributação à alíquota zero de rações balanceadas, concentrados e suplementos minerais utilizados na alimentação animal e em suas matérias-primas, é pacífico e cristalino o entendimento de que os incisos do § 3º do art 8º da referida lei faz referência aos insumos adquiridos, “*in verbis*”:

“O inciso I do § 3o do art. 8o do projeto de lei de conversão concede crédito presumido, destinado a compensar, na sistemática da não-cumulatividade, a incidência das referidas contribuições sobre os insumos, incluídos os produtos relacionados no inciso VIII do art. 1o, equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor dos produtos de origem animal, adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, classificados nos Capítulos 2 a 4, a serem utilizados como matéria-prima para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, e a 35% (trinta e cinco por cento) do valor dos produtos de origem vegetal com idêntica destinação. (grifou-se)

Em suma, em relação a essa matéria, não merece reparo a decisão recorrida.

2 Do direito descontar créditos em relação aos fretes sobre aquisições de leite de pessoas físicas

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos sobre as despesas com fretes nas aquisições de leite de pessoas físicas. Sustenta o direito ao crédito presumido com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 para a contribuição para o PIS e da Lei 10.833/03 para a Cofins.

Argumenta que todo e qualquer serviço contratado, para utilização como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições PIS e Cofins não-cumulativas. Insiste que, embora os fretes tenham sido contratados para o transporte do leite adquirido de pessoas físicas, eles se classificam como insumos necessários à industrialização de produtos destinados à venda.

Como relatado, nesta matéria a controvérsia é se os fretes pagos nas aquisições de pessoas físicas enquadram-se no conceito de insumo. A decisão *a quo* entendeu que no caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite *in natura* de pessoas físicas. Essas aquisições não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que esse está limitado às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país.

De sorte que parte da controvérsia tem por objeto o conceito de insumo.

A legislação de regência, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, disciplinava:

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

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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...) (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despidendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 404/2004, regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação restritiva para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica 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 § 1º do art. 4º;

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(..).

§ 4º 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) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da Cofins. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da Cofins especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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 insumos 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 1.020.991-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 (...)(rgifou-se)

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 404/2004.

Superada essa fase conceitual, passa-se ao exame deste caso concreto.

Como bem assentado pela decisão de primeira instância, o valor dos fretes integra o custo de aquisição dos insumos, de sorte que se os insumos não geram direito ao crédito por serem produtos adquiridos de pessoas físicas, o valor dos fretes também não compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins.

Destarte, do ponto de vista contábil e fiscal não se pode desagregar as despesas de frete dos insumos adquiridos. Estas despesas não são autônomas e não se amoldam ao conceito de insumo acima descrito.

Pontue-se que a vinculação das despesas de transporte ao custo do produto adquirido é prevista na legislação tributária, conforme o art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RI), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 2009.

Vale lembrar que o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 dispõe que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Não se pode perder de vista que o valor dos fretes em discussão gera direito ao crédito presumido no percentual de 60% (sessenta por cento) segundo a autoridade fiscal, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e alterações.

Assim sendo, não merece prosperar a tese da recorrente de que de que todo e qualquer serviço contratado, para utilização como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições PIS e Cofins não-cumulativas.

3 Do direito descontar créditos em relação aos fretes decorrentes das transferências realizadas com os insumos.

A última controvérsia teria como tema o direito do contribuinte de descontar créditos da Cofins sobre o transporte de leite envasado por encomenda na Elegê-Avipal (no município de Teutônia) até o depósito do contribuinte, para posterior revenda, segundo relato da autoridade fiscal.

De plano não se conhecem das alegações da recorrente apresentadas no recurso voluntário em relação a essa matéria porque não existiram glosas neste sentido no 3º trimestre de 2005, conforme demonstrativo consolidado de glosas, fls. 128. Todas as glosas referem-se ao ano de 2006, conforme Tabela 06 às fls. 127.

Em remate, não há litígio neste tema por falta de objeto, ainda que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento tenha enfrentada inadvertidamente a matéria.

4 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Relator