



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

**Processo n°** 11065.001632/2004-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-002.963 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2014  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE CALÇADOS WEST COAST LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/03/2004

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. VIGÊNCIA A PARTIR DE 1º DE FEVEREIRO DE 2004.

O direito de descontar créditos da contribuição PIS calculados em relação ao frete na operação de venda foi previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.883/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal e produziu efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do art. 93 da referida Lei.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo os valores pagos a título de fretes nas operações de venda.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. COMISSÕES DE VENDA.

As comissões pagas à terceiros sobre vendas não se enquadram no conceito de insumo. Assim, a definição de insumo não contempla essas despesas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Sidney Eduardo Stahl e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto.

Processo nº 11065.001632/2004-94  
Acórdão n.º **3801-002.963**

**S3-TE01**  
Fl. 188

---

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

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

## Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

*O contribuinte supracitado solicitou ressarcimento de PIS não-cumulativo dos meses de dezembro de 2003 a março de 2004 com débitos deste, conforme PER/DCOMP de fls.01, 02, 10 a 13.*

*A DRF de origem deferiu parcialmente o pleito do contribuinte através do Despacho Decisório DRF/NHO/2005, de fl.38, fundamentado nos demonstrativos e na Informação Fiscal, de fls.32 a 35.*

*Irresignado, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls.45 a 58. Nesta, começa a argumentação alegando que foram glosadas créditos referentes (sic) à COFINS não-cumulativa prescrita na Lei 10.833/2003, devendo ser deferidos, pois os fretes sobre vendas e as comissões sobre vendas são despesas/custos suportados pelo contribuinte, sob pena de não existir receita que origina a exigência da contribuição.*

*Usando como analogia a doutrina e jurisprudência sobre o ICMS, afirma que todos os custos de produção devem ser considerados para fins de cálculo do crédito da contribuição, para não se afrontar o princípio da não-cumulatividade.*

*Da mesma forma, com o advento do art.31 da Lei 10.685/2004, houve afronta ao princípio da isonomia e razoabilidade, pois vedou ao contribuinte o direito de calcular o crédito, que teria início no momento da instituição da contribuição não-cumulativa, sobre aquisições de bens e serviços até 31/01/2004, mas somente após 01/02/2004, tendo este entendimento sido reforçado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 17/02/2005, que trata da apuração dos créditos sobre valores de fretes.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) indeferiu a solicitação de ressarcimento complementar e não homologou a compensação complementar, nos termos da ementa abaixo transcrita:

**DESPESAS/CUSTOS INDEVIDOS COMPONDO A BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO AO CONTRIBUINTE - INFLUÊNCIA NO VALOR A RESSARCIR - PLEITO INDEFERIDO.**

*Na apuração do valor a ressarcir de PIS não-cumulativo deve(m)-se diminuir a/o(s) despesas/custos indevidamente considerados, que são regidos pela lei aplicável aos fatos, nos termos da legislação.*

*INCONSTITUCIONALIDADE - INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.*

*A argüição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.*

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

Em breve arrazoado apresenta uma síntese dos fatos argumentando que o ponto central da discussão referida no auto de infração está ligada à possibilidade do aproveitamento dos custos ou despesas que poderão propiciar a utilização dos créditos gerados a partir de uma nova visão do conceito de insumos aplicável às contribuições sociais.

Discorre sobre o instituto da não-cumulatividade das contribuições .

Após transcrever excertos do voto da decisão “a quo”, sustenta que a manifestação quanto à retroatividade revela-se na discussão arguida pela recorrida, porém ausente de fundamentos para negar o aproveitamento do crédito, como pode ser comprovado pelo confronto entre o período de apuração do crédito, isto é, dezembro de 2003 a março de 2004, tendo sido a Medida Provisória nº. 135, de 30 de dezembro de 2003, convertida na Lei 10.833/2004, gerando efeitos a partir de sua conversão em lei, aplicando-se ao caso, o disposto no art. 106, II, da Lei nº. 5.172/66.

A partir da decisão de primeira instância insiste que deverão gerar créditos todos insumos aplicados na formação da receita. Aduz a recorrente que não terá como vender suas mercadorias vendidas, sem o pagamento de fretes para realizar o transporte das mesmas, bem como do pagamento de comissões uma vez que sua atividade é industrial, tornando-se portanto imprescindível o concurso de vendedores para materializar seus objetivos sociais.

Colaciona jurisprudência administrativa.

Por fim requer que sejam recebidas, conhecidas e providas as anexas razões de recurso voluntário para reformar a decisão de primeira instância, concedendo à Recorrente o direito ao aproveitamento dos créditos correspondentes ao PIS.

Requer, igualmente, seja apreciado sob o ângulo do pré-questionamento a negativa de vigência de norma federal, especialmente o art. 299, § 1º, do Decreto 3000/99; o art. 3º, § 3º, I, II e III, da Lei 10.637/02; o art. 106, II, c, da Lei 5.172/66 e o 5º, XXII, da Constituição Federal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

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

### 1. Glosa de créditos

#### 1.1 Do direito descontar créditos em relação aos fretes nas operações de venda de mercadorias.

Esta controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS em relação aos fretes nas operações de venda de mercadorias.

Consigne-se de imediato que o direito de descontar créditos da contribuição PIS calculados em relação ao frete na operação de venda foi previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.883/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(..).

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

(...)

Esta Lei produziu efeitos em relação ao art 3º a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do art. 93 da referida Lei. Os créditos decorrente dos fretes nas operações de venda correspondem aos meses de dezembro 2003 e janeiro de 2004, segundo relatório fiscal de fls. 32 a 35.

Assim, a recorrente não tem o direito de descontar créditos em relação aos fretes nas operações de venda por falta de previsão legal. Cabe, mais, acrescentar que a retroatividade benigna não se aplica ao caso em comento.

Não se admite uma interpretação retroativa nesta situação como pleiteia a recorrente. Os valores relativos aos gastos com frete nas operações de venda somente geram direito de descontar créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Destarte, resta examinar se o frete na operação de venda se subsume-se ao conceito de insumo.

Segundo o art. 3º, inciso II, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, disciplina, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados

como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

*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)*

(...) (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 10.637/2002.

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 em discussão.

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, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

*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)(grifou-se)*

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 contribuição para o PIS. 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 contribuição para o PIS 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 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 1.020.991-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)*

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 247/2002.

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

A autoridade fiscal relatou:

*Como se pode ver, não há base legal para apropriar créditos relativos às despesas de fretes quando da transferência das mercadorias para revenda, entre estabelecimentos, pois tal despesa integra o custo de aquisição.*

*Além disto, constituindo-se o crédito sobre vendas suportado pelo vendedor um benefício fiscal, dado não poder ser qualificado como insumo, e previsto no rol taxativo de hipóteses do art. 3.º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, sua interpretação deve ser restritiva, por analogia (in casu do art. 108 do Código Tributário Nacional - CTN) ao art. 111 do CTN. Logo, indevido qualquer tentativa de extrapolar o*

*conceito de "frete sobre venda" para "frete sobre transferência", dado este último ser entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo inclusive CFOP próprio - CFOP 5 1 5 0 e CFOP 6 1 5 0 - e diferentes dos CFOP's de vendas.(grifou-se)*

Deste modo, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados por pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços que foram objeto de glosa fiscal (fretes sobre operações de venda) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

Ademais, os fretes ocorrem após o encerramento do processo produtivo, ou seja, tratam-se de transportes de produtos acabados, portanto são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

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

## 1.2 Do direito descontar créditos em relação às comissões sobre vendas

Como visto, nesta matéria a discussão concentra-se no direito de descontar créditos em relação às comissões sobre vendas (item 2.1.2) do Relatório Fiscal.

Novamente tem-se por objeto o conceito de insumo.

Como visto, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações dispunha em seu art. 3º que a pessoa jurídica **poderá descontar créditos** calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Com efeito, resta evidente que a norma limita o direito da pessoa jurídica de descontar créditos. O conceito de insumo adotado neste voto é restritivo, ou seja, corresponde somente a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem. Desta forma, as comissões pagas aos representantes comerciais não se subsumem a este conceito, portanto não podem gerar crédito da contribuição.

É fato que as comissões são pagas a terceiros após o encerramento do processo produtivo, de sorte que não se pode vincular essas comissões ao conceito de insumo. Insista-se que a definição de insumo não contempla outras despesas.

Em conclusão, somente geram créditos da contribuição PIS os custos enquadrados no conceito apresentado de insumos.

## 2 Negativa de vigência de Lei Federal

A recorrente requereu para fins de pré-questionamento a apreciação da negativa de vigência de norma federal.

A interessada citando vários dispositivos legais e sem a mínima fundamentação alegou a negativa de vigência de norma federal. Como visto, em nenhum momento negou-se vigência à lei federal, de sorte que esta matéria não tem objeto, portanto **não será discutida.**

Alegar sem motivar é o mesmo que não alegar. Não há elementos probatórios que sustentam a tese da recorrente.

### 3 Conclusão

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

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Relator

### Declaração de Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Apesar do excelente voto apresentado pelo Ilustre Relator, dele ousou discordar.

No caso de ressarcimento de PIS e da COFINS o exame dos elementos que devem formar a convicção do julgador administrativo, especialmente ante o entendimento que tem sido dado por esse Conselho ao tema, deve ser minucioso, por isso, antes de examinar o caso em foco, tenho que preciso apontar com cuidado o entendimento que vamos tomar quanto ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, nos termos da legislação vigente.

Primeiramente, é preciso ressaltar que a amplitude do conceito de insumos, para efeitos de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, vem sendo fonte de inúmeras controvérsias no âmbito do CARF, desde os primeiros julgados do então Segundo Conselho de Contribuintes (acórdãos n.º 203-12.469 e n.º 203-12.741, da 3ª C.). Dentre as decisões que versaram sobre a matéria, destacam-se os acórdãos n.º 9303-01.036 (Rel. Henrique Pinheiro Torres), n.º 930301.740 (Rel. Nanci Gama), da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e, da Terceira Seção, os acórdãos n.º 3202-00.226 (Rel. Gilberto de Castro Moreira Junior), 2ªC./2ªTO; n.º 310101.109, 1ªC./1ª TO (Rel. Tarásio Campelo Borges); n.º 310201.148, 1ªC./2ªTO (Rel. Luis Marcelo Guerra de Castro); n.º 3201000.959, 2ªC./1ª TO (Rel. Daniel Mariz Gudiño); n.º 3202000.411, 2ª C./2ª TO; n.º 3302-001.781, 3ªC./2ªTO (Rel. Desig. Fabiola Cassiano Keramidas); n.º 340101.715, 4ªC./1ªTO (Rel. Odassi Guerzoni Filho); n.º 3402001.661, 4ªC./2ªTO (Rel. Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça); n.º 3403001.766, 4ªC./3ªTO (Rel. Antonio Carlos Atulim).

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso:

*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;*

A partir do exame dos julgados em referência, identificam-se três correntes, consoante síntese encontrada em declaração de voto da eminente Conselheira *Susy Gomes Hoffmann* no acórdão n.º 930301.740, a saber:

*Pois bem, em rápida síntese podemos verificar três correntes de entendimento sobre o tema:*

*a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o acórdão Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.*

*b) O termo 'insumo' indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o Acórdão nº 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Neste caso os **insumos** referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.*

*c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.*

Independentemente do meu entendimento pessoal o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho e que há uma tendência de que se mantenha, pela análise de cada caso.

O que hoje se encontra evidenciado é que esse conceito não segue o mesmo viés que norteia a apuração de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados. Neste, privilegia-se o critério físico e no caso do PIS e da Cofins, o da pertinência ou inerência.

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.

Com efeito, a tributação pelo IPI, tem como fato gerador, regra geral, a saída do produto industrializado. Nada mais coerente, portanto, do que avaliar a qualificação do dispêndio (como insumo) em razão da sua relação com aquele produto.

O próprio Regulamento do IPI determinava que o industrial poderia se creditar *do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*, a exemplo do que dispunha o artigo 164, aprovado pelo Decreto n.º 4.544/2002.

Ademais, a exegese desse dispositivo, tanto no âmbito do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, quanto do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sempre levou em consideração as orientações do Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, inclusive o próprio parecer alterou um posicionamento anterior mais restrito sobre as regras que tratavam do direito de crédito no âmbito do IPI, em razão da alteração legislativa no RIPI/1972 perpetrada pelo Decreto n.º 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/1979).

Gostaria, também, de observar que a legislação do IPI nunca conceituou o vocábulo “insumo”. Ao contrário, ela sempre ficou adstrita à definição legal de **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, o que, por óbvio, ocorreu porque o crédito é do “imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente” nos termos do artigo 226, inciso I, do RIPI/2010.

O próprio inciso I, do § 1º, do artigo 1º da Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001, quando se refere à base de cálculo do crédito presumido como “*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*” está restringindo o conceito ao determinar que os insumos a que se refere são os que se encontram em **correspondência** a *matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem*, isso não quer dizer que a conceituação de “insumos” está adstrita somente esses três elementos, mas que, para fins de crédito presumido de IPI, somente esses três insumos que devem ser considerados.

Inclusive, é preciso deixar claro que não é a legislação do PIS e da COFINS que pretende ampliar o conceito do vocábulo insumos, é a legislação do IPI que se manteve restrita a três tipos de possíveis insumos: *matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*, porque o foco do IPI se dá somente em face desses elementos, sendo desnecessária a análise dos demais insumos, em outro giro, a legislação do IPI sempre cuidou da definição legal de matéria-prima, produto intermédio e material de embalagem para efeito de crédito de IPI porque apenas estas espécies de insumo geram o direito ao crédito para aquele tributo, não porque insumos se restringem a somente a MP, PI e ME. Melhor explicando: quando a legislação do IPI utiliza o termo insumo de modo independente, o faz em substituição aos termos específicos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, não restringindo a esses o conceito de insumo. Não padece qualquer dúvida que matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem são espécies do gênero insumo, mas daí a dizer que o conceito de insumo restringe-se apenas àquelas três espécies, é contrariar a natureza das coisas.

O mais perfunctório exame da materialidade dos tributos, em especial da dessemelhança entre o fato imponível de ambas exações demonstra a impropriedade em se utilizar os conceitos da legislação do IPI que definem tão somente os termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, espécies do gênero insumo, como paradigma na aplicação da não cumulatividade do PIS e da COFINS, cuja legislação em momento algum utiliza tais termos.

Evidentemente, isso não significa equiparar a insumo, para efeito de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, toda e qualquer despesa ou custo inerente à atividade econômica, nem muito menos estender, por analogia, os conceitos fixados pela legislação que rege a apuração do Lucro Real, no caso, os artigos 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

**A norma estabelece que o crédito se dá em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo.** Isso quer dizer que o crédito não se dá em relação aos 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.

Tenho que por inúmeras vezes essa exegese acaba sendo indevidamente invertida, afinal, a norma não fala em crédito em relação aos insumos, mas em crédito em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo.

Inclusive, *é despicienda, em rigor, a discussão do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e da COFINS* porque a norma simplesmente diz que havendo bens e serviços que se utilizem como insumos esses é que dão direito ao crédito. **O insumo utilizado não é substantivo**, quer dizer, não corresponde a uma palavra com a qual se nomeia um ser ou um objeto (*substantivo concreto*), uma ação, qualidade, estado (*substantivo abstrato*), considerados separados dos seres ou objetos a que pertencem, ao contrário, trata-se

**de um adjetivo** direcionado aos bens e serviços, ou seja, é a palavra que modifica o substantivo — no presente caso os bens e serviços —, indicando utilidade que esses bens e serviços devem ter para que sirvam ao creditamento — serem utilizados (os bens e serviços) no processo de produção de um outro bem ou serviço — qualidade de ‘utilizados como insumos’. Se fosse substantivo teríamos que conceituá-lo, como adjetivo é meramente modificativo dos substantivos bens e serviços, qualificativo, pura e simplesmente.

Isso implica em se balizar o crédito nos bens e serviços que foram empregados *como insumo* do modo em que se expressa a Lei. O objeto que aponta a norma é a finalidade dos bens e serviços, esses é que devem ser utilizados como insumos para as contribuintes possam prestar serviços ou vender algo. **Repito:** a norma não fala que o crédito é tomado em relação àquilo que é insumo, mas em relação aos bens e serviços que foram empregados *como insumo* naquilo que é objeto de tributação — a receita de prestação de serviços ou de venda.

Entendo que, nesse sentido, 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.

Apenas para completar meu raciocínio, preciso apontar que a legislação fala de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e produtos destinados à venda, isso implica na 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 empregados 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, 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 aos “*serviços de frete utilizados como insumo*”, se me permitem essa melhor leitura — que já estão incluídos nos créditos passíveis de utilização, também o custo de armazenagem de mercadoria e o frete na operação de venda — equivalente aos “*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 concede o crédito sobre o frete “na operação de venda” e não ao 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, conforme ante apontado, sua mensuração também deve levar em conta o custo do frete incorrido com a sua movimentação até que seja disponibilizado no ponto de venda.

Assim, os fretes 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.

Por outro lado, a Lei expressa 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 e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Essas são as proibições.

Nesse sentido é a minha divergência com o voto do relator.

A norma determina que se o bem ou o serviço forem utilizados na produção do bem ou serviço destinado à venda geram direito ao crédito, as diversas interpretações que sucederam a norma é que criaram dúvida aonde não existe obscuridade.

Não há nenhuma limitação com relação crédito dos serviços de frete *utilizados como insumo* na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mesmo antes da alteração legislativa. Ao se referenciar aos inciso I e II, o novel inciso IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 procurou esclarecer que o crédito com despesas frete somente poderia ser tomado quando o ônus fosse assumido pelo vendedor na operação de venda das mercadorias revendidas, no caso da atividade comercial (inciso I), ou ainda na operação de venda de produtos, no caso da atividade produtiva (inciso II), assim, por óbvio, esclarece que o frete pago na venda de um ativo, por ex. não estaria abarcada nas possibilidades legais de creditamento. Certamente a inclusão do inciso IX na norma não fez mais que esclarecer o que já existia, afinal o custo do frete compõe o custo do bem transportado.

Quanto às comissões de venda, fazendo a leitura de modo razoável e consoante o entendimento aqui apresentado, tenho que qualquer bem ou serviço que se qualifique como insumo é passível de gerar crédito.

Nesse sentido são os ensinamentos de José Antonio Minatel (“PIS-COFINS: não cumulatividade e registro de crédito nas “comissões sobre vendas” devidas à pessoa jurídica” in, PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF, vol. 2, Gilberto de Castro Moreira Junior e Marcelo Magalhães, coordenadores, MP Editora, São Paulo, 2013., p. 278 – os destaques estão no texto citado):

*Desse modo, ao inserir o elemento “comercialização” no texto legal que rege o direito ao crédito dos tributos em comento, o legislador buscou inserir um elemento de integração das atividades de “produção e fabricação” com as atividades de comercialização, eis que geradoras de receitas que são tributáveis pelo PIS e pela COFINS. Ou seja, o direito ao crédito de PIS e COFINS estaria totalmente vinculado ao fato de que os produtos ou serviços produzidos com a utilização desses “insumos” sejam passíveis de comercialização, conforme preceitua o dispositivo legal em comento.*

E conclui o respeitado jurista na página 280:

Processo nº 11065.001632/2004-94  
Acórdão n.º **3801-002.963**

**S3-TE01**  
Fl. 204

---

*De todo o exposto e na linha dos precedentes indicados, é legítima a apropriação de crédito do PIS/COFINS sobre os valores das “comissões sobre vendas” que são atribuídas às pessoas jurídicas que viabilizam a comercialização de produtos e serviços colocados à venda pelas pessoas jurídicas.*

Nesse sentido, voto por julgar procedente o presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl