



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

Processo nº 11065.902184/2008-71
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3801-003.887 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria Crédito PIS/COFINS
Recorrente FERRAMENTAS GEDORE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

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 Sidney Eduardo Stahl (Relator), Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Flávio de Castro Pontes.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Processo nº 11065.902184/2008-71
Acórdão n.º **3801-003.887**

S3-TE01
Fl. 11

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

CÓPIA

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório da DRJ de Porto Alegre/RS, assim expresso:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra despacho decisório eletrônico (DDE) emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (DRF/NHO) que não homologou Declaração de Compensação (DCOMP) transmitida pela empresa acima identificada, na qual informa crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de PIS do período dezembro de 2003. Referido despacho aponta como motivo para a não homologação da compensação a inexistência de crédito disponível, uma vez que o pagamento efetuado por meio do DARF indicado já teria sido integralmente utilizado para quitar débito do próprio contribuinte.

No mérito, a interessada alega que teria ocorrido. Junta DACON original, onde consta o valor de R\$ 43.540,74 para o PIS não-cumulativo no mês de dezembro de 2003.

No mérito, a interessada alega que teria ocorrido erro no preenchimento do DCTF relativa ao período dezembro de 2003. Devido a uma falha administrativa, o valor declarado para o mês de dezembro de 2003, de R\$ 96.384,97, não teria sido objeto de retificação em DCTF. Junta DACON, enviado em 30/03/2004, onde o informou que o valor devido da contribuição para o PIS no período de dezembro de 2003 era de R\$ 43.540,74 (fls.90¹). Anexa ainda cópia do comprovante de pagamento e da DCTF original. Requer a regularização e/ou arquivamento do Despacho Decisório.

Consultando os sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB), especificamente a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) 2004, observamos que ali constava como valor devido a título de PIS não cumulativo, no período dezembro de 2003, o valor de R\$ 43.540,74 (fls.131). Essa declaração foi enviada à RFB em 22/06/2004, portanto em data anterior à emissão do DDE (fls.132).

Analizando a manifestação da interessada e a documentação anexada, constatou-se a existência de elementos indicadores da plausibilidade do alegado erro de fato.

Contudo, em face da insuficiência de comprovação do crédito informado em DCOMP, o processo foi encaminhado em diligência para que fosse providenciada análise envolvendo a demonstração e composição da base de cálculo dos créditos referentes ao período de apuração em questão, inclusive com a

comprovação por meio de documentos contábeis e/ou fiscais, devendo a DRF pronunciar-se a respeito da legitimidade dos referidos créditos e eventual saldo remanescente após os encontros de contas.

Elaborou então a Auditora encarregada Relatório de Diligência (fls.189/192), onde descreve os procedimentos implementados para verificação do direito creditório em litígio. Esclarece que foi encontrada divergência no valor informado na linha 12 da ficha 4 do Dacon "Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP". Foram registrados ali valores referentes a despesas de frete sobre vendas. Entretanto, para o ano calendário 2003, não havia previsão legal para o seu aproveitamento. Sendo assim, o valor apurado pela DRF como devido a título de PIS no período de apuração dezembro 2003 é de R\$ 94.442,90. O direito creditório apurado pela DRF, portanto, seria de R\$ 1.942,07, oriundo da diferença entre o valor pago pela empresa (R\$ 96.384,97) e o efetivamente devido (R\$ 94.442,90).

A empresa foi cientificada em 13/08/2012 (fls.194). Não se conformando com o resultado da Diligência, apresentou tempestivamente nova manifestação de inconformidade (fls. 196/201). Nessa alega violação ao princípio da não-cumulatividade. Argumenta que as despesas com frete seriam imprescindíveis às operações por ela realizadas. Defende a possibilidade de creditamento da totalidade dos custos incorridos, acreditando ser essa a intenção do legislador ao instituir o regime da não-cumulatividade do PIS/PASEP.

Requer a homologação integral da compensação declarada e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III do CTN.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO

Comprovado o direito creditório declarado em DCOMP, homologa-se o encontro de contas até o limite do crédito reconhecido.

FRETE. OPERAÇÕES DE VENDA. CRÉDITO.

A pessoa jurídica contribuinte do PIS não-cumulativo somente poderá calcular créditos sobre despesas incorridas com fretes nas operações de venda efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Apresenta a Recorrente o presente Recurso Voluntário consubstanciado nas mesmas razões apontadas em suas Manifestações de Inconformidade, reprisando que os dispêndios dos fretes apontados no relatório de diligência às fls. 190 e seguintes são insumos nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Conforme apontado a discussão no caso se cinge ao entendimento de se os fretes da Recorrente podem ser conceituados como insumos ou se o direito da Recorrente somente é oponível a partir de 1º de fevereiro de 2004, conforme entendeu a DRJ.

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

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

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

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

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

expressar uma condição para que o fato expresso na oração principal possa ocorrer, estando direcionada à utilidade dos bens e serviços na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

Por outro lado, a Lei expressa diretamente as vedações em relação ao crédito sobre custos diretos e indiretos de mão-de-obra paga a pessoa física; veda o crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; determina que o crédito deve tomado somente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País quando aqui são pagos e creditados os custos e as despesas. Essas são as proibições.

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

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

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

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

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

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

No mais, conforme já exposto, a introdução do inciso IX, que autorizou o creditamento sobre mercadorias e transporte na operação de venda, é meramente ampliativo em relação aos créditos dispostos no inciso II.

Nesse sentido reпрisо trecho do voto do eminente Conselheiro **Emanuel Carlos Dantas de Assis** no processo 16.366.003307/2007-38, assim expresso:

(...)

A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não-cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados.

Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem).

Destaco que o inc. II, ao dizer “bens e serviços, utilizados como insumo”, “inclusive combustíveis e lubrificantes”, não descarta o crédito apurado com base nos fretes, desde que tidos como insumos. Pelo contrário: tanto o crédito pode ser apurado com

base nos combustíveis e lubrificantes consumidos no transporte realizado pela própria empresa, quanto nos fretes, desde que estes sejam relativos a insumos, produtos acabados ou para entrega das mercadorias vendidas.

O meu entendimento vai no mesmo caminho.

Nesse sentido, voto por julgar procedente o presente recurso.

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Voto Vencedor

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Redator Designado.

Ainda que respeitáveis as razões do ilustre relator, discorda-se do seu entendimento.

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

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 os fretes em discussão se subsumem-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. EXPLICITACÃO 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 em diligência fiscal:

De acordo com os esclarecimentos prestados pelo interessado (fls. 161, 179 e 187), o valor informado na linha 12 “Custos da Atividade Imobiliária” da ficha 04 “Apuração dos Créditos” (R\$ 3.084.980,08) se refere a despesas de fretes sobre vendas,

Processo nº 11065.902184/2008-71
Acórdão n.º **3801-003.887**

S3-TE01
Fl. 24

efetuadas no período compreendido entre janeiro/2003 a dezembro/2003. Entretanto, no ano-calendário 2003, não havia previsão legal para aproveitamento de despesas de fretes sobre 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) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

Ademais, os fretes ocorrem após o encerramento do processos 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, não merece reparo a decisão recorrida.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Redator designado