



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

**Processo nº** 11080.723095/2009-53  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-003.514 – 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de março de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS. DESPESAS DE MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA UTILIZADA NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS E DO PRODUTO FINAL. Somente se configuram como insumos, geradores de créditos da não-cumulatividade, os gastos com bens e serviços empregados no processo produtivo da empresa.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS. GASTOS NO TRANSPORTE REALIZADO EM FROTA PRÓPRIA PARA ENTREGA DOS PRODUTOS ELABORADOS. A legislação de regência listou, exaustivamente, as despesas que proporcionam a tomada de créditos. Restringindo-se elas, no que tange ao transporte do bem vendido, às despesas de frete nas operações de venda, descabe ao julgador ampliá-las para incluir despesas com frota própria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Demes Brito, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Esteve presente ao julgamento a Dra. Samantha Possamai Pistor, OAB/RS nº 95.770, advogada do sujeito passivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 28/07/2016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA  
Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Júlio César Alves Ramos - Redator para o acórdão

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martinez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3402-002.357**, da 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar parcialmente os lançamentos tributários, afastando parcialmente as glosas dos créditos de PIS e Cofins.

Em vista da decisão, foi consignado, então, no acórdão recorrido a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*PIS E COFINS. CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.*

*No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito*

*intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.*

*PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS COM TRANSPORTES. FROTA PRÓPRIA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS SEMIELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS E UMA MESMA PESSOA JURÍDICA. COMPONENTE DO CUSTO DE FABRICAÇÃO. INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS AO ADQUIRENTE SUPORTADO PELO VENDEDOR. DIREITO A CRÉDITO.*

*Os gastos com transportes havidos para trazer a matéria-prima para o setor produtivo e na movimentação de produtos semielaborados entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, incorridos pelo fabricante junto a pessoa jurídica domiciliada no País, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo que gera o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Do mesmo modo, os dispêndios suportados pelo vendedor, com transportes de produtos acabados ao comprador, concedem o direito ao desconto de créditos, nos termos do permissivo do inciso IX, do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003.*

*PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES, PEÇAS E SERVIÇOS EMPREGADOS EM BENS DO IMOBILIZADO. INSUMOS. PREVISÃO LEGAL DE REGISTRO COMO DESPESA, LIMITES E EFEITOS. GLOSA PARCIAL.*

*Os dispêndios com partes, peças e serviços empregados na manutenção de bens do ativo permanente da pessoa jurídica, devem submeter-se ao regramento do art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 30 da Lei nº 9.249/95 e art. 301, do RIR/99 (Decreto nº 3000/1999), sendo viável o registro como despesa operacional o respectivo valor, quando o tempo de vida útil dos mesmos for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário for inferior a R\$326,61, de modo que cabível o direito ao desconto do crédito*

*a título de insumo. Por outro lado, cabível a glosa parcial do crédito descontado sobre os dispêndios que não atenderem aos critérios legais, devendo ser acatado o desconto de créditos relativamente aos encargos de depreciação, amortização e exaustão dos referidos bens e direitos levados ao custo dos respectivos ativos, dentro de cada período de sua geração.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO DO CRÉDITO. CRITÉRIO. PRODUTO EM FABRICAÇÃO.*

*O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota relativa ao produto a ser produzido e das mercadorias a serem vendidas e não pelos insumos adquiridos, sendo que no caso de frigorífico que industrializa produtos para a alimentação humana, a alíquota aplicável é de 60% (sessenta por cento).*

*Recurso provido em Parte.*

*Crédito Tributário Parcialmente Exonerado.”*

Irresignada, após apreciação da matéria pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial requerendo o restabelecimento da glosa levada a efeito pela fiscalização relativamente à constituição e crédito de PIS e Cofins relativos a bens e serviços envolvendo veículos de transporte (frota própria), incluindo pneus, manutenção dos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas e descargas, manutenção de câmaras frias, serviço de monitoramento de temperatura, bens e honorários prestados por pessoas jurídicas e a valores de comissões pagas nas compras de matéria-prima, depreciação com veículos (frota de veículos pesados e equipamentos de informática, e com locação de veículos de transporte) e locação de veículos de transporte.

Insurge, para tanto, em síntese, que somente poderiam gerar direito a crédito da contribuição para o PIS e a COFINS as despesas vinculadas aos serviços aplicados “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” ou seja, aplicados no processo produtivo.

Aduz ainda que as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal, dentre elas, a IN SRF 247/02 e a IN SRF 358/03, apenas explicitaram a

de créditos" de PIS e COFINS nas aquisições de bens e serviços empregados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido integralmente, nos termos do Despacho de fls. 12694/12697 apreciado pelo Presidente em exercício da 3<sup>a</sup> Seção desse Conselho.

O despacho traz, entre outros, que foram atendidos os requisitos regimentais e demonstrada a divergência jurisprudencial, propondo, então, o seguimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Ademais, considerando o despacho de admissão do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões de fls. 12707/12714 a esse recurso, requerendo, em síntese, que seja negado provimento ao Recurso Especial, haja vista que o entendimento jurisprudencial apresentado pela Recorrente encontra-se já há muito superado por este E. Conselho e, alternativamente, caso seja dado provimento ao Recurso Especial, fato que se admite apenas a título de argumentação, requer que se observe a limitação do conteúdo do Recurso, que é determinado pelos fundamentos expostos e nos acórdãos trazidos como paradigmas.

Proveitoso trazer que nas Contrarrazões apresentadas, o sujeito passivo se obriga a esclarecer que, apesar de a Fazenda Nacional ter recorrido parcialmente da decisão – ou seja, somente em relação ao creditamento do PIS e da Cofins em relação aos bens e serviços adquiridos ou prestados na atividade da recorrente, a Fazenda equivocadamente requer que *"seja admitido e provido o presente recurso especial, restabelecendo-se a glosa levada a efeito pela fiscalização "*.

O que traz o sujeito passivo que tal pedido seria inconsistente, pois para se restabelecer a glosa levada a efeito pela fiscalização, seria necessário glosar também a diferença da alíquota de crédito presumido, da compra de pessoas físicas, declarada pelo contribuinte (60%) e a que o Fisco entendia, de forma incorreta, como devida (35%).

O que, considerando que tal matéria não foi objeto do presente Recurso Especial, seria possível restabelecer apenas parte da glosa levada a efeito pela fiscalização, mais precisamente a glosa dos créditos de insumos utilizados no processo produtivo, os créditos de despesas com locação de veículos e despesas com frotas próprias.

Em face disso, o sujeito passivo traz que no caso de ser dado provimento ao Recurso Especial, seja restabelecida apenas em parte a glosa levada a efeito pela fiscalização.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso interposto pela Fazenda Nacional, eis que, confrontando os conceitos de “insumo” empregados pelos arrestos envolvidos é irrefragável a confirmação do dissídio jurisprudencial.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, não se deve ignorá-las, pois foram apresentadas tempestivamente pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide, qual seja, primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controvérsia.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

*"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."*

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênia, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

*"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênia, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.*

*Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:*

*Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6o, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1o do Decreto-lei no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.*

*- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6º, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."*

*A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.*

*Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.*

*Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.*

*Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que*

*o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.*

*Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.*

*Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.*

*O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.*

*Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:*

*"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA -*

*NECESSIDADE*

*O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AERESP 228432).*

*Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Cientes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.*

*Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal*

*triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.*

*Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.*

*O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nossa papel tem sido derrubar os jurisdicionados.*

*Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.*

*Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vénia ao eminentíssimo Ministro-Relator para aderir à divergência."*

Vê-se que o voto do Ministro Humberto traz a responsabilidade de nós julgadores respeitarmos no caso vertente a jurisprudência que esse conselho tem adotado - qual seja, o entendimento pela adoção do princípio da essencialidade para a conceituação de insumo para fins de creditamento das contribuições.

A meu ver, devemos adotar a postura de piloto de avião e direcionar os passageiros com toda a segurança que merecem, dando-lhes garantia de que não iremos mudar o rumo da aeronave quando já confiavam que o destino era

certo. Eis que a condição de passageiro do avião surgiu com a confiança que davam ao piloto do avião - por sua experiência, coerência e atitudes consideradas nos planos de voos que lhe competiam estudar e seguir.

Considerando a metáfora aberta pelo Ministro, impossível não considerar que os julgadores da Câmara Superior de Recursos Fiscais não sejam pilotos do avião, pois afastar tal figuração, seria defender que os julgadores não tem o condão de “fazer” jurisprudência.

Nessa senda, resta lembrar que essa turma sempre defendeu a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante à esses pontos e ao brilhante voto do Ministro Humberto, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

*“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;”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

*“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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.  
[...]*

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:*

*[...]*

*§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”*

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS

insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

*“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:*

[...]

*§ 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. 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 prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

[...]"

- art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

*“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:*

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- 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.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o

produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinados à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N.*

10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS  
SRF N. 247/2002 E 404/2004.

**1.** *Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

**2.** *Agide o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

**3.** *São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

**4.** *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.*

**5.** *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção,*

*substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

*7. Recurso especial provido."*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

*COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.*

*Precedentes.*

*2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”*

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa – tal como acordou o Colegiado do acórdão recorrido ao analisar que os bens e serviços se amoldaram perfeitamente com as principais atividades desenvolvidas pela recorrida – a saber:

- (i) Exploração, por conta própria, de abatedouro e frigorificação de bovinos, ovinos, equinos, suínos e aves em geral,
- (ii) Industrialização e comercialização de carnes de bovinos, suínos, ovinos e seus derivados,
- (iii) Manutenção de matadouro com abate de bovinos e preparação de carnes para terceiros,
- (iv) Transporte rodoviário de cargas em geral, municipal, intermunicipal, interestadual e internacional.
- (v) Importação e exportação de produtos derivados.

Importante considerar que no caso vertente, o sujeito passivo demonstrou de forma incontrovertida que tudo que classificou como insumo faz parte de seu processo produtivo ou da sua prestação de serviços – não tendo sido

O que, por conseguinte, resta claro que a única questão posta em Recurso Especial é a discussão acerca do conceito de insumo.

Não obstante, não é demais esclarecer que a constituição de créditos de PIS e Cofins relativos a bens e serviços envolvendo veículos de transporte (frota própria), incluindo pneus, manutenção dos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas e descargas, manutenção de câmaras frias, serviço de monitoramento de temperatura, bens e honorários prestados por pessoas jurídicas, valores de comissões pagas nas compras de matéria-prima, depreciação com veículos (frota de veículos pesados e equipamentos de informática, e com locação de veículos de transporte) e locação de veículos de transporte – considerou a essencialidade na atividade da recorrente – o que, depreendendo-se da leitura do voto do relator do acórdão recorrido – que se adentrou sobre cada ponto – concordo em sua integralidade.

Sendo assim, peço licença para transcrever parte do voto do ilustre relator do acórdão recorrido – João Carlos Cassuli Junior - que aprofundou sobre cada ponto (Grifos meus):

***“I. a) Dispêndios relativos aos transportes:***

*Relativamente aos dispêndios com a) Despesas relativas a veículos de transporte (frota própria); b) Gastos com pneus dos referidos veículos; c) Gastos com manutenção dos sistemas automotivos; d) Combustíveis; e) Peças; f) Pedágios; g) Cargas; h) Descargas; i) Manutenção de Câmara Fria; j) Serviços de Monitoramento de Temperatura; [...]m) Serviços prestados por pessoa jurídica [...] e o) Créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre a frota de veículos pesados; tenho que todos estão inseridos nas atividades de transportes realizados pela Recorrente.*

*Neste sentido, analisando seu objeto social e constatando-se que ela possui como atividade de “(xii) transporte rodoviário de cargas em geral, municipal, intermunicipal, interestadual e*

**internacional”, torna-se claro que tais dispêndios são inerentes e pertinentes à própria atividade de transporte em si**, o que tornaria desnecessário perquirir inclusive de sua participação no processo produtivo relativo à fase industrial da Recorrente, também descrito no seu objeto social.

Apesar disso, para o caso de se perquirir quem seria o destinatário dos serviços de transportes que compõe o objeto social da Recorrente, penso que isso seja indiferente ao deslinde da classificação do insumo no processo empresarial, sendo de relevo, apenas, saber-se se tal atividade compõe o rol dos objetivos sociais da empresa, o que no caso constatou-se ser afirmativa a resposta.

Porém, a atividade operacional de transporte que é desenvolvida pela Recorrente pode ter “tomadores” de serviços internos e externos ou independentes, sendo que para estes terceiros, por certo que o documento representativo da prestação de serviço de transportes é o conhecimento de transporte e o preço cobrado pelos mesmos é o denominado “frete”. Quando o contratante dos serviços é a própria entidade, agora nos “setores” de compra de insumos ou aqueles de abatedouro, ou de vendas, logística e distribuição, os transportes acabam prestando os serviços de transportes internamente para outros “centros de custos”, não emitindo os respectivos conhecimentos de transportes e nem cobrando pelo frete porque, ao final e ao cabo, por óbvio que estar-se-ia cobrando serviços de si próprio, em nítida operação de confusão obrigacional. Ou seja, seria a pessoa jurídica ao mesmo tempo devedora e credora de si própria, e a obrigação se extinguiria pelo instituto da confusão.

Dai porque as empresas que possuem atividades de transportes em seus objetos sociais, podem prestar (e efetivamente prestam) serviços para si próprios ou para terceiros, sendo que no seu uso interno, acabam optando pela frota própria por diversos motivos, dentre os quais o melhor controle da logística, melhor manutenção dos bens, possivelmente no segmento alimentício um melhor controle da responsabilidade sobre os alimentos perecíveis

*margem de lucratividade que a contratação de um transportador terceirizado levaria para outra empresa concorrente.*

*Por isso que os dispêndios inerentes às atividades de transportes compõem os custos destas atividades, e, por certo, revestem-se da característica de insumos para a prestação de serviços de transportes. Não se tratam, por óbvio, de insumos para a produção da carne, diretamente, mas sim de insumos para a prestação de serviços de transportes que também é da atividade da Recorrente.*

*Analizando de modo mais abrangente a Recorrente como sendo puramente uma agroindústria, pois que também ela reveste essa condição por adquirir produção rural e produzir derivados dela decorrentes, também é pertinente entender o processo:*

*“Os animais eram adquiridos no campo, sendo de responsabilidade da Companhia o transporte dos animais vivos da propriedade rural até as dependências da indústria (...). O transporte era feito em veículos próprios para esta finalidade (boiadeiro) devidamente higienizados e sanitizados com capacidade para transportar de 14 a 40 bovinos por veículos.*

*Após a descarga dos animais os veículos eram conduzidos até a área de lavagem para serem limpos com água tratada e após feita a sanitização um funcionário da S.I.F. Serviço de Inspeção Federal do Ministério da Agricultura fazia a vistoria e aferia para que os veículos saíssem da planta higienizados e desinfetados. (...)"*

*Segue-se então a minuciosa descrição do processo de abate, sangria, identificação da cabeça/carcaça, evisceração, inspeção das vísceras pelo S.I.F., serragem da carcaça, abertura de gordura, limpeza e demais procedimentos sobre o animal, para que se possa retirar e separar a carne do animal em condições de seguir para as etapas, que são as de resfriamentos das “meias carcaças”, em “câmaras de resfriamento” (temperatura superior a 2°C), para em seguida serem então cortados em partes menores (dianteiros, traseiros e ponta de agulha (cortes primários), após o*

*que eram desossados e encaminhados para a etiquetagem e embalagem em sacos de vácuo ou filme de polietileno. Após passava-se ao resfriamento em temperaturas entre 1° C a 2°C controlados por termógrafos específicos, passando a identificação do mercado de destino, com etiquetagem específica, sendo então checadas as temperaturas das câmaras frigoríficas dos veículos que faziam o transporte, também inspecionados pelo S.I.F. e liberados para o transporte. O mesmo se dava com as cargas de produtos congelados, que eram transportados a temperatura de 29° C nos veículos frigoríficos.*

*Aqui merece nova transcrição de trecho da manifestação da Recorrente no cumprimento da intimação da Diligência:*

*“Todas as plantas seguiam o mesmo procedimento descrito acima no processo de produção e conservação (manutenção de frio controlado) do produto carne. Em determinadas situações dependendo do lote de produtos a ser produzido para um mercado consumidor definido ou, por falta de estrutura física na sala da desossa o Frigorífico efetuava a transferência de cortes primários refrigerados entre as plantas frigoríficas, os quais recebiam o beneficiamento da produção na planta de destino (desossa e embalagem) com posterior resfriamento ou congelamento e venda.*

*Conforme relatado anteriormente, o ambiente climatizado era indispensável no processo de produção e manutenção do produto carne in natura, de forma a manter a qualidade sanitária indispensável ao consumo humano. Esse ambiente climatizado era monitorado/fiscalizado pelo S.I.F em todos os estágios, seja internamente nas unidades produtoras (salas de corte e desossa), nas câmaras de armazenamento do produto ou nos túneis de resfriamento e, também, nas câmaras frias externas utilizadas para a locomoção dos produtos entre as unidades do Frigorífico ou, até as dependências dos clientes, onde a modalidade de venda do produto era efetuada na condição CIF (custo, seguro e frete).*

*O Frigorífico Mercosul operou com frota própria para todos os processos de sua atividade, com veículos refrigerados, para a*

*produtoras e para atender seus clientes na venda de seus produtos na condição CIF. Somente utilizou frota de terceiros (contratação de frete) nas hipóteses em que a frota própria era insuficiente para atender a demanda de mercado.”*

*Sabe-se que a questão do transporte entre estabelecimentos de uma mesma empresa já gerou muitas discussões, embora aparentemente deveria ser de simples resolução, pois que se solucionaria pela simples aplicação da ciência contábil. E como já mencionei anteriormente, sendo “frete” pago por frota de terceiros, ou o conjunto de “custos” para a prestação dos serviços de transportes, a realidade é a mesma, trata-se de dispêndios pagos em função de uma só necessidade: o transporte de bens.*

*Tenho que os serviços de transporte na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV, pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponíveis para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.*

*O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seu itens 9 e 10, que:*

#### *Mensuração de estoques*

*9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.*

#### *Custos dos estoques*

*10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos*

*incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)*

*Com efeito, o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvida, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. No caso, desde a carga na propriedade do produtor rural e a descarga nos abatedouros da Recorrente. Ou ainda, carga e descarga nos terminais portuários (fls. 12.568). E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador. A única diferença é que no caso em questão, a própria Recorrente ia buscar os insumos na propriedade rural, com veículos próprios, sendo que seus custos, por certo, agregam ao custo da matéria prima adquirida e devem compor o custo dos estoques.*

*Quanto aos estoques de “produtos acabados”, sua mensuração também deve levar em conta o custo do transporte incorrido em sua movimentação, até que seja colocado no ponto de venda, de modo que os dispêndios incorridos na movimentação dos produtos semielaborados ou mesmo acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como forma de disponibilizar o produto no ponto de armazenagem (para resfriamento ou congelamento – como esclarecido na diligência) ou mesmo no ponto de venda, se suportado pelo vendedor, deve conceder o direito ao crédito, pois que compõe ainda o custo de produção e ainda faz parte do “ciclo produtivo”, compondo o termo “fabricação” contido no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.833/03 ou Lei nº 10.637/2002, na acepção genérica. Do mesmo modo, os dispêndios suportados pelo vendedor, com transportes de produtos acabados destinados ao comprador, concedem o direito ao desconto de créditos, nos termos do permissivo do inciso IX, do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003.*

*No caso em concreto há ainda uma particularidade que deve também ser levada em consideração, que é o fato de que os*

*normas para o transporte são especiais, também rigorosamente disciplinadas pela ANVISA, monitoradas e fiscalizadas pela S.I.F., visando o cumprimento das normas para a conservação durante as fases de transporte dos produtos em fabricação dentro da própria unidade fabril, e mesmo os semielaborados entre as unidades, quando o caso, como também os produtos acabados até os locais de distribuição ou venda. Tais normas denotam a necessidade de um cuidado e de controles especiais por parte da Recorrente, lhe ensejando responsabilidades se acaso descumpridas.*

*Dai, por óbvio, a decisão empresarial de trazer para si esta gestão do transporte entre suas unidades, assumindo os custos pertinentes, os quais, em última análise, são repassados ao produto, servindo à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e, como se trata de não cumulatividade por certo que deve garantir o direito ao crédito.*

*Assim, a toda semelhança com os gastos com fretes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, quando pagos pelo adquirente, que concedem o direito ao crédito pelo fato de que comporem o custo do produto, e do mesmo modo, também dão direito ao desconto de crédito o gasto com fretes nas operações de venda, quando são “arcados” pelo vendedor; assim também os custos com transportes incorridos pela Recorrente entre as suas unidades, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável.*

*Restou também esclarecido que os “Serviços prestados por pessoa jurídica” e que foram objeto de glossa, foram aplicados*

*sobre a frota de veículos próprios mas lançados genericamente nesta conta contábil (fls. 12.569 – ne.), preponderantemente junto a rede autorizada como Mercedes, Volvo, Scania, Ford dentre outros, tendo sido trazido exemplos de Notas Fiscais de algumas empresas para ilustrar os créditos que sob esta rubrica foram tomados. Ou seja, trataram-se de manutenções aplicadas à frota, sendo também insumos de seu processo, seja de prestação de serviços de transporte que compõe seu objeto social, seja aquele inerente puramente à atividade industrial de frigorífico.*

*Quando ao direito de crédito sobre serviços de transportes, cumpre citar os seguintes precedentes desta Corte:*

*[...]*

*Assim sendo, deve ser afastada a glosa com relação a: a) Despesas relativas a veículos de transporte (frota própria); b) Gastos com pneus dos referidos veículos; c) Gastos com manutenção dos sistemas automotivos; d) Combustíveis; e) Peças; f) Pedágios; g) Cargas; h) Descargas; i) Manutenção de Câmara Fria; j) Serviços de Monitoramento de Temperatura; [...]m) Serviços prestados por pessoa jurídica [...] e o) Créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre a frota de veículos pesados.*

*I. b) Comissão paga na compra de animais:*

*Relativamente aos dispêndios com a: n) Valores de comissões pagas nas compras de matéria prima, cumpre descrever a forma com que se dava o processo da Recorrente, nos seguintes termos:*

*“Os animais (bovinos e ovinos) eram adquiridos junto aos produtores agropecuários. A compra era realizada por funcionários da Companhia ou por empresas intermediárias, especializadas na busca e identificação de animais e de produtores agropecuários. Quando a Companhia utilizava-se de serviços dessas empresas especializadas a remuneração paga consistia em comissão pelo serviço de intermediação de compra de bovinos e ovinos, ou seja, pagava-se uma comissão sobre o valor dos animais adquiridos.” (fls. 12.562 – ne.)*

*Como se vê, tais dispêndios agregam-se ao custo dos bovinos e ovinos adquiridos pela Recorrente, pois que era ela (e não o vendedor – produtor agropecuário) que pagava a comissão à pessoa jurídica especializada em intermediar a compra dos animais que consistiam na matéria-prima principal da empresa.*

*Tenho que aqui, novamente, se aplicam os preceitos do pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seu itens 9 e 10, que:*

*Mensuração de estoques*

*9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.*

*Custos dos estoques*

*10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)*

*Com efeito, as comissões pagas na compra de matéria-prima compõe o custo da própria matéria-prima, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cabendo ser afastada a glosa respectiva.*

*I. c) Serviços de Manutenção de bens:*

*Informa a Recorrente, que os dispêndios registrados no custo na referida conta contábil a título de “Manutenção de bens”, referem-se a gastos com fornecedores diversas de peças, partes e correspondentes serviços aplicados na manutenção de bens do ativo, especialmente a plantas frigoríficas.*

*Com relação a esta glosa efetivada pela Administração, entendo que existe o direito ao desconto do crédito, mas dependerá de critérios como preço de aquisição e tempo de vida útil.*

*No caso em concreto tenho que o tratamento a ser dado à partes, peças e serviços empregados na manutenção de bens do ativo, deve seguir ao regramento ditado pelo art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, e pelo art. 30, da Lei nº 9.249/95, a saber:*

*Decreto-Lei nº 1.598/77*

*Despesas Operacionais*

*Art. 15 O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.*

*Lei nº 9.249/95*

*Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.*

*Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), temos o seguinte:*

*Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).*

*Assim sendo, tem-se como acertado o posicionamento da Recorrente em lançar como despesa operacional o valor relativo às aquisições de partes, peças e serviços correlatos, quando o tempo de vida útil dos mesmos for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário for inferior a R\$326,61.*

*Considerando que não há prova atestando o tempo de vida útil das referidas partes, peças e serviços, ou mesmo o seu uso intensivo ou a existência de ato normativo específico*

*itens (como ocorre, p.ex., como lâminas e facas na indústria calçadista), aquelas que tiverem o preço de aquisição superior a R\$326,61, deverão ser levados ao imobilizado, em subconta relativa ao bem a que estiverem vinculadas, para que sejam depreciados, e, consequentemente, as taxas de depreciações pertinentes devem ser revertidas em créditos para o período em questão.*

*Porém, no caso dos autos, estamos diante de um Auto de Infração cujo ônus de provar que o tempo de vida útil das partes, peças e serviços correlatos que foram empregados nos ativos do sujeito passivo, superam a 01 ano de vida útil, é da Fiscalização. No entanto, o motivo da lavratura do lançamento baseou-se no conceito de insumo, no sentido de que tais bens não se desgastariam no contato direito com o produto em fabricação. Diante disso, somente restaria considerar que tais itens teriam desgaste intensivo, necessitando de manutenção periódica e permanente, sem os quais seu tempo de vida útil que dar-se-ia para tempo inferior a um ano, e, consequentemente, seria lícito lançar como despesa operacional, mesmo que a princípio dever-se-ia registrar no ativo imobilizado.*

*Esta situação, no entanto, em prol do melhor direito a autoridade executora deverá aferir, dentro das normas aplicáveis, o tempo de vida útil dos bens e serviços glosados, para então verificar se eram passíveis de serem lançados em despesa ou levados ao imobilizado e reconhecidos os créditos via encargos de depreciação.*

*Desta forma, merece provimento parcial o recurso neste particular (Manutenção de bens), para reconhecer o direito ao cômputo de créditos sobre as partes, peças e serviços como despesa operacional da Recorrente, quanto aos bens que tenham preço de aquisição inferior a R\$326,61, e quando em valor superior, quanto aos bens que autoridade comprovar que tenham*

*vida útil superior a um ano, a ser aferida no momento da execução do julgado.*

*I. d) Honorários e Equipamento de Informática:*

*Referentemente a glossa de créditos relativos a l) Honorários e, p) equipamento de informática, tenho que quanto ao primeiro, nada específico foi tratado, apenas, em algum momento se o considerou como “abrangido” dentre os serviços prestados por pessoa jurídica, relativamente as comissões nas compra de matéria-primas, de modo que já foi tratado no tópico específico. Quanto aos equipamentos de informática, nada se mencionou na diligência.*

*Tenho, porém, quanto aos equipamentos de informática, que os mesmos compõem os ativos da entidade, e, como tal, concedem o direito ao crédito através da depreciação de bens, nos termos do art. 3º, inciso VI, §1º, inciso III, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser averiguado o custo dos serviços e o tempo de vida útil dos mesmos, nos termos do item “I.c” tratado acima. Se o equipamento de informática for meramente uma reposição ou refil, poderá ser objeto de crédito na forma do inciso IV, do art. 3º.*

*Trata-se meramente de aplicar a Lei ao caso concreto, devendo ser observado ao ser liquidado o julgado pela autoridade executora, devendo ser provido o recurso neste particular, na proporção do que vier a ser aferido pela autoridade executora do julgado.*

*[...]*

Sendo assim, haja vista que os serviços de transporte na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendido – o que caracterizariam como “insumos”, bem como considerando também o conceito de insumos já desenvolvido, resta concluir, em breve síntese, que:

- CÓPIA*
- Os gastos com transportes utilizados para trazer a matéria-prima para o setor produtivo e na movimentação de produtos semielaborados entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, incorridos pelo fabricante junto a pessoa jurídica domiciliada no País, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, de modo que gera o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;
  - Os dispêndios suportados pelo vendedor, com transportes de produtos acabados ao comprador, concedem o direito ao desconto de créditos, nos termos do permissivo do inciso IX, do art. 3º, c/c art. 15, da Lei 10.833/03.

Em vista de todo o exposto, voto por admitir o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento ao seu recurso.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator para o acórdão

Incumbiu-me a Presidência da redação do acórdão, visto que o colegiado divergiu da proposta da i. relatora em seu extenso voto.

Julgo de bom tom começar pelos aspectos em que com ele concordo: a) há apenas duas matérias a serem por nós dirimidas; b) ambas passam pelo critério para conceituação de insumo e c) esse critério não é nem o das IINN SRF nem o da legislação do IR; d) as hipóteses estão exaustivamente elencadas nas leis de regência.

Não posso, porém, deixar de registrar, em seguida, ser improcedente a afirmação de que este colegiado há muito se fixou no aspecto da essencialidade do bem ou serviço ao processo produtivo - tomado este em sentido amplo - como o norte para a conceituação buscada. É certo que essa é uma das correntes que há muito digladiam, mas sequer chegou ela a ser a majoritária, seja no âmbito da CSRF seja no do CARF como um todo.

Ao lado dela, com efeito - e já descartadas as minorias que se apoiam seja nas IINN seja no IR - há outra, que tem, inclusive, prevalecido em muitos dos colegiados do CARF

atribui à efetiva participação do item em consideração (seja bem físico, seja serviço) no processo produtivo o aspecto mais relevante para a conceituação pretendida.

Sem alongar demais o já extenso acórdão, registro a seguir algumas poucas considerações que a justificam, visto ter ela, mais uma vez, prevalecido no âmbito do colegiado.

Antes, no entanto, não posso me furtar a tecer escassas considerações sobre o voto (talvez melhor dizer, desabafo) do ministro Humberto Martins. Por certo que ninguém lhas há de apor anatema: cabe sim aos Tribunais Superiores o fundamental papel de estabilização do sistema jurídico, fixando entendimentos duradouros que balizem as ações dos tutelados. Não convém, portanto, e nisso novamente há de haver consenso, senão unanimidade, que tais posições se mostrem sujeitas a variações repentinhas e desarrazoadas que, ao invés de estabilidade, apenas tragam insegurança àqueles que tentam cumprir o ordenamento posto. E essa ressalva ganha ainda maior relevo quando se trate de entendimento que, de tão consolidado, já esteja sumulado.

Mas daí não se deve extrair - e tenho certeza que essa não foi a intenção de sua excelência - que tais posições sejam absolutamente imutáveis e nunca suscetíveis de superação por um entendimento melhor, que alguém - mestre ou não - demonstre. Tal posição, que somente aos piores déspotas pode seduzir, igualmente não se compaginaria com a excelsa missão que às cortes mais altas se outorgou.

Em suma, estabilidade sim; imutabilidade, que apenas mostra orgulho e arrogância, não.

Com isso apenas quero justificar que não vejo por que não possam os membros deste ou de qualquer outro colegiado rever posição já manifestada quando alguém - mestre ou não - os enriqueça com os seus conhecimentos. Longe de condenável, tal posição, me parece, demonstra a grandeza de caráter dos que têm a humildade necessária para não se considerar titulares absolutos e exclusivos da verdade.

Voltando à matéria em lide, transcrevo as reflexões que fiz para manter a posição que há muito tenho manifestado sobre o conceito de insumos para efeito da não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS - dado que ainda não bafejado pela salutar sabedoria de algum mestre. Foram elas expressas em recente julgado que também redigi:

*Tendo sido, pois, "motivado" o lançamento pelo entendimento de que somente podem ser insumos os itens que se desgastam, no processo produtivo, como resultado de uma ação direta sobre o produto, conforme o critério eleito pelo antigo Parecer Normativo CST 65/79, relativo ao IPI, e adotado nas IINN SRF 247/2002 e 404/2004, natural começar pelos motivos que me levam a rejeitar tal exigência.*

*É que, acredito já seja de conhecimento amplo, não adiro à tese de que o conceito de insumos que permitem a tomada de créditos, nos termos do art. 3º da Lei 10.637, para o PIS e do art. 3º da Lei 10.833, para a COFINS, seja tão restrito quanto o pretendido por elas.*

*Mas apenas rejeitar o critério da IN SRF também não nos leva muito longe. Parece igualmente óbvio que permitir a inclusão de toda e qualquer despesa, desde que aceita pela legislação do*

*IRPJ, tampouco está em conformidade com o texto legal, que tanto se esmerou em enunciar as hipóteses ensejadoras.*

*Por isso, para avançar na fixação de um critério para tal conceito que seja suficientemente flexível para permitir a análise de qualquer item, fixei-me na expressão legal "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação..."<sup>1</sup>. Dessa expressão, algumas conclusões se impõem de plano:*

- a) os beneficiários do crédito podem ser fabricantes, mas também "produtores", e mesmo prestadores de serviço;*
- b) um serviço pode se enquadrar como tal, e mesmo que "utilizado na prestação de serviço".*

*Essas observações preliminares já são suficientes para rejeitar a pretensão de utilizar o critério há muito aceito para o IPI: que o **bem** candidato a gerador de crédito entre em contato físico com o **bem** que está sendo industrializado. Por óbvio, ela não se aplica nem à "prestação de serviço", nem a um serviço como insumo.*

*Mas uma atenta leitura do §4º do art. 8º da IN 404<sup>2</sup> deixa igualmente claro que a SRF não o pretendeu aplicar aos serviços em qualquer das "pontas". Pretende fazê-lo, porém, sempre que se estiver cuidando de "produção ou fabricação", aparentemente tomando as duas expressões como sinônimas. E é aí, a meu ver, que começam os problemas.*

*Por primeiro, não me parece que o legislador da 10.833 (assim como o da 10.637) tenha buscado equiparar as expressões, atento que estava à possibilidade de que a "produção" ensejadora de crédito no âmbito das contribuições não corresponda a uma efetiva industrialização nos termos do IPI. Como é cediço, fora daquele contexto produção pode se referir, e no mais das vezes se refere, a um conjunto de atividades bem maior, que inclui, entre outras, a atividade agropecuária, bem como a agroindustrial.*

*Ainda assim, como em todos os casos há um produto físico gerado ao final de um processo produtivo, pareceria, em*

<sup>1</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

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;

<sup>2</sup> § 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 direamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

*princípio, razoável a adoção daquele critério mesmo quando de industrialização em sentido estrito não se tratasse.*

*O problema, entretanto, é que o critério do Parecer Normativo CST 65/79 destina-se a definir o que se poderia enquadrar no conceito de "produto intermediário" apenas referido mas não definido no art. 25 da Lei 4.502/64<sup>3</sup>. Ou seja, ele não é destinado à definição do que seja insumo, mas do que seja produto intermediário, ou mais precisamente, de qual seria o critério para considerar um bem como **consumido** no processo produtivo.*

*Sobre esse ponto, peço licença para reproduzir considerações que expendi em julgamento realizado ainda no antigo Conselho de Contribuintes, no já distante ano de 2008<sup>4</sup>:*

Como se disse no relatório, o contribuinte recorre de decisão que lhe negou o ressarcimento de saldo credor originado no registro de créditos de IPI em relação às aquisições de energia elétrica, produto considerado pelo IPI como não-tributado.

Entende possível incluir a energia elétrica consumida no processo produtivo entre os “produtos que, embora não se integrando ao produto final, são consumidos no processo produtivo, desde que não compreendidos entre os bens do Ativo Permanente”, consoante redação do art. 147 do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto 2.637/98 (atual art. 164 do Regulamento baixado em 2002). A SRF considera, com base no Parecer Normativo CST nº 65/79, entre outros, que não, visto não ter contato físico com o produto em elaboração.

Para mim, a decisão recorrida não merece reparos. É que, embora lastreada na orientação do Parecer Normativo, a que está vinculada, e com a qual não concordo inteiramente, o que fez foi dar correta aplicação ao princípio da não-cumulatividade. Para melhor compreensão, necessário um registro, ainda que breve, da evolução legislativa da matéria.

Como se sabe, a Lei nº 4.502/64, foi a última a regular o extinto Imposto Sobre o Consumo instituído pelo Decreto-lei nº 7.404/45 e transformado no IPI. Na evolução legislativa daquele imposto é que se vai encontrar pela primeira vez tentativa de aplicação do princípio de tributação sobre o valor agregado. Trata-se, como é de sabença geral, da disposição do art. 213 da Lei nº 3.520/58:

Art. 213

...

2º Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no

<sup>3</sup> Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - 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;

mesmo período o valor do impôsto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;

Após ser regulamentada pelo Decreto 45.422/59, essa lei foi alterada pela de nº 4.153, já em 1962, na qual se promoveu grande ampliação do instituto. Vejamos:

Art. 34.O artigo 148 do atual Regulamento do Impôsto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:

a)

As palavras "nas vendas de mercadorias tributadas" são substituídas pelas seguintes: "nas entregas a consumo de mercadorias tributadas";

b)

Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:

-

**na fabricação - as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de aprêsto e acabamento.**

**secundários** e intermediários. Na busca de distinção entre eles, confirmou-se a definição mais ou menos consensual de que produtos intermediários são os que partilham com as matérias primas o caráter de se integrarem fisicamente aos produtos fabricados, delas diferindo apenas pelo fato de já serem produtos prontos, passíveis, assim, de utilização adicional. Já os produtos secundários é que consistiam naqueles que, embora não se integrando ao produto final, fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de fabricação.

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 suprimiu a referência a produtos secundários como possibilidades de dedução do IPI devido pelas saídas. Confiram-se os artigos da Lei 4.502 que cuidaram da matéria:

**Art. 25.** Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o impôsto relativo às **matérias-primas** **produtos intermediários** e **embalagens**, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados;

II - o impôsto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiras para estabelecimentos revendedores ou depositários.

**Art. 27.** A importância a recolher será:

I - no caso do inciso I do artigo anterior - a resultante do cálculo do impôsto;

II - No caso do inciso II - a necessária à manutenção de saldo suficiente para cobertura do impôsto devido pela saída dos produtos;

**III - no caso do inciso III - a resultante do cálculo do impôsto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:**

**a) do valor do impôsto relativo as matérias primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial;**

b) do valor do impôsto pago por ocasião do despacho ou da remessa, quando se tratar de estabelecimento importador, arrematante ou revendedor, considerados, para efeito da apuração, os capítulos de classificação dos produtos.

§ 1º Será excluído do crédito o impôsto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.

§ 2º O devedor remisso, sujeito ao recolhimento antecipado, utilizar-se-á do crédito de impôsto, mediante adição ao seu saldo.

§ 3º O impôsto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos a revendedores não contribuintes, será calculado, para efeito de crédito mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.

§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do impôsto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá ser-lo, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor for incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.

§ 5º Quando ocorrer saldo credor numa quinzena, será ele transportado para a quinzena seguinte, sem prejuízo da obrigação do contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo.

Ainda assim, o primeiro regulamento do IPI já editado após a Lei 4.502 – Decreto 56.791/65 – ao “regulamentar” o dispositivo acima, estabeleceu:

Art. 27. Para efeito do recolhimento, será deduzido do valor resultante do cálculo, na forma do art. 29:

I - o impôsto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização;

Ou seja, manteve-se a possibilidade de dedução do imposto pago sobre os produtos secundários, agora “apelidos” de produtos intermediários.

Ainda mais, sua redação irrestrita parece permitir que aí se incluíssem mesmo os produtos para uso e consumo e os constituintes de máquinas e equipamentos, visto que nem mesmo quanto a estes houve qualquer restrição. Tal largueza de conceitos, porém, não vinha sendo aceita pelo Fisco, o que suscitou diversos questionamentos ao Poder Judiciário quanto à abrangência do conceito de produtos intermediários.

Em diversos julgados proferidos, a partir de 1966, no âmbito do STF (RMS 19.625-GB, julgado em 20/6/1966, relator Ministro Victor Gomes; Recurso Extraordinário 18.661-PE, julgado pelo Pleno em 16/10/1968 sob relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro), firmou-se o entendimento de que a expressão poderia sim englobar produtos que fossem apenas consumidos no processo industrial, desde que cumpridos, porém, dois requisitos primordiais: que os produtos consumidos fossem essenciais e específicos à fabricação em questão (vide votos condutores das decisões mencionadas).

Pelo primeiro, requer-se que o processo produtivo não se possa completar na ausência daquele “produto intermediário”; pelo segundo, que não sejam eles de uso comum, indiscriminado a todo e qualquer processo industrial. Destarte, o primeiro requisito determinava a exclusão, entre outros, da energia elétrica usada para iluminação, ainda que do ambiente onde se realizasse a produção, que poderia perfeitamente prosseguir sem a sua presença (salvo, talvez, situações muito específicas de ausência completa de iluminação natural). Também dos combustíveis empregados para acionamento de máquinas e equipamentos (em que também se pode utilizar a eletricidade). Pelo segundo, afastou-se a aplicação ao desgaste de equipamentos físicos (depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos), componentes da estrutura física do estabelecimento, porque comuns a praticamente todo processo industrial.

Tentando, ao meu ver, dar aplicação a essas restrições impostas pelo Judiciário é que o Regulamento seguinte, baixado pelo Decreto 70.163/72, acresceu a necessidade de que o consumo se desse de forma “imediata e integral”, bem como incluiu a restrição aos bens integrantes do ativo permanente.

Suscitou, porém, novos questionamentos judiciais (Recurso Extraordinário ao STF nº 79.601-RS, de 1974, também relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro e, no extinto Tribunal Federal de Recursos, a Apelação Cível nº 44.781-SP, de 1978, relatada pelo Ministro Carlos Velloso). Em ambos, ratificaram os Tribunais Superiores os critérios estabelecidos nos julgamentos anteriores, mesmo com a mudança de redação introduzida no Regulamento do Imposto.

Daí, viu-se o Poder Executivo instado a alterar novamente a redação dos decretos regulamentares posteriores, que deixaram de trazer a restrição quanto ao consumo imediato e integral. Essa ausência, então, suscitou a edição do mencionado Parecer Normativo nº 65/79, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, que vincula a possibilidade de crédito ao emprego sobre o produto em elaboração. Trata-se de nova tentativa de dar aplicação aos critérios aceitos no Poder Judiciário<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> O que resulta claro nos itens 8 a 10 do citado Parecer Normativo:

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão “incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização” é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 66 do RIPI/79), por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

Doc 9. Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, Automa mas a restrição a este. 27/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 27/07/2016

016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARR

ETO, Assinado digitalmente em 28/07/2016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Embora imprecisa, tal definição, a meu ver, atinge o cerne da discussão, ao menos para a grande maioria dos processos industriais. É que, salvo honrosas exceções que têm de ser comprovadas caso a caso, não vemos, em princípio, como considerar essenciais e específicos ao processo artigos que sequer entrem em contato direto com o produto em elaboração.

De todo modo, restringindo-se a discussão do presente feito, à energia elétrica, dúvida não tenho de que, de ordinário, ela não pode ser considerada produto intermediário mesmo nessa mais ampla acepção. Há, por certo, situações em que a energia elétrica cumpre aqueles requisitos: trata-se daqueles processos que requerem a separação molecular, via eletrólise, para que o processo possa continuar. Presentes aí a essencialidade e a especificidade, mas também a aplicação sobre o produto em elaboração como requer o Parecer.

Assim, não demonstrado nos presentes autos que a energia elétrica é empregada dessa forma, ou de alguma similar, não vejo como acatar sua inclusão no conceito de produtos intermediários, mesmo na mais ampla definição que a eles se deu nos últimos regulamentos do IPI.

E isso bastaria à negativa de provimento do recurso do contribuinte. Mas, como disse, esse é apenas o primeiro dos requisitos, e a energia elétrica também não cumpre o segundo: não há IPI algum para gerar crédito. Deveras, a energia elétrica está fora do campo de incidência do imposto, merecendo na TIPI a expressão NT – de não tributado.

É certo que há outra linha de questionamento judicial, esta mais recente, que diz respeito a essa necessidade de que tenha havido destaque de IPI na aquisição feita. Mas esses questionamentos, normalmente, a isso se resumem, sendo indiscutível o enquadramento do produto adquirido na condição de matéria prima ou produto intermediário.

---

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

Por isso, o “quase ineditismo” deste recurso, a que fiz referência no relatório. Nele se discutem os dois requisitos. Com efeito, aqui se tem um produto que, segundo as disposições do Parecer Normativo, não é matéria prima, produto intermediário nem material de embalagem e que também não sofreu o gravame do imposto. E quanto a esse último aspecto, da forma mais importante, isto é, não está sequer no seu campo de incidência (...)

*Da leitura das leis instituidoras da não-cumulatividade das contribuições não chego à conclusão de que, para elas, também se precise demarcar o que significa "ser consumido no processo produtivo". Seja porque a expressão legal não é essa, como também porque não se está a definir produto intermediário, mas sim insumo.*

*Já se vê daí que, com as escusas sempre necessárias, não tenho como partilhar a premissa de sua excia. o ministro Herman Benjamin, citado no voto do dr. Henrique. É que, a meu ver, a legislação do IPI não identifica o conjunto formado por matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ao conceito de insumo. Para tanto, é óbvio, não basta dizer que aquele conjunto é insumo; é preciso, mais, dizer que só ele o é.*

*Mas, longe disso, a este último não é dada qualquer definição formal naquela legislação, a começar pela Lei 4.502/64 em que sequer se encontra o vocábulo "insumos". Mesmo nos decretos regulamentares, o que se diz - ou sempre se pode ler - é que aquele conjunto é insumo; nada há sobre a recíproca. Assim, parece-me, mesmo para o legislador do IPI, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem formam um sub-conjunto do conjunto mais amplo dos insumos. Aliás, de não ser assim, desnecessárias seriam as diversas ressalvas a itens passíveis de enquadramento no conjunto maior. Especialmente, no artigo definidor dos créditos não se precisaria especificar que ele se restringe àquele sub-conjunto; bastaria autorizá-lo aos "insumos", que seria a mesma coisa.*

*A consequência lógica dessa divergência é que não se precisa pensar em legisladores tributários distintos. Mesmo admitindo que o conceito de insumos deva ser uno para todos os efeitos tributários, nada há que impeça usar-se o que proponho aqui: bem utilizado no processo produtivo e aí "consumido" ainda que não por um contato físico com o produto em elaboração.*

*Mas é preciso demarcar bem quando começa o processo produtivo, pois, como já reiterou suficientemente a doutrina, não se está aqui limitado aos "produtores" no sentido do IPI, isto é, a lei não está a cuidar apenas de processos industriais, stricto sensu, embora seja aqui o caso.*

*Destarte, quando o produto final gerado (e a ser vendido) depende de uma etapa prévia, ainda não exatamente industrial, mas que seja realizada pela mesma empresa, não vejo nenhuma incompatibilidade com a lei em considerar também integrante do processo essa etapa prévia, como ocorre em diversas cadeias produtivas, a exemplo da celulose, do álcool etc.*

*Embora irrelevante para o presente caso, o critério genérico há de ser, portanto, o do início das operações que culminarão com a obtenção daquilo que gerará a receita da empresa, esta que será a base de cálculo da exação. E em se tratando aqui de uma simples operação industrial, parece fácil identificá-lo com o início das operações tipicamente industriais como o faz também a IN SRF.*

*Assim, nesses casos de empreendimentos tipicamente industriais minha única divergência com o critério da IN SRF se prende à exigência de que os insumos tenham contato físico com o produto final, o que já excluiria, de plano, todos os serviços, mas não só. Por ele, também ficariam de fora todos os itens normalmente glosados no IPI embora participantes efetivos do processo, onde se desgastam, também sem controvérsia, mesmo sem ter "contato" com o produto em elaboração.*

*De outra banda, não adiro à noção de **essencialidade** que é por muitos advogada. Como primeiro contra-argumento, porque, preservada a premissa econômica de racionalidade do empresário, seria difícil encontrar algum item efetivamente empregado no processo, e portanto gerador de custo, sem que haja necessidade para tal, no mínimo, para que o produto final seja aceito pelo consumidor.*

*De fato, esse critério apenas nos leva a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: seria ela estritamente técnica ou também econômica, no sentido acima? A primeira opção nos levaria a ter de nos embrenhar nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto.*

*Em segundo lugar, porque há inúmeros itens, especialmente de serviços, que são "essenciais ao", mas não "utilizados no", processo produtivo.*

*Além desse requisito, considero igualmente excluídos pela expressão "utilizados no processo produtivo" os bens que devem compor o ativo permanente, o que significa que, em meu entender, a legislação das contribuições preservou este específico óbice existente quanto ao IPI. E assim concluo porque, quanto a eles, a legislação permitiu a dedução da despesa de depreciação - e desde que o bem ativado seja efetivamente empregado no processo produtivo - o que inviabiliza a tomada de crédito sobre o valor integral da aquisição de uma só vez.*

*Rejeitados, assim, os demais critérios, o da IN, o da essencialidade e o da apropriação de custos nos termos da legislação do IR, analiso cada item candidato a insumo sob o duplo ponto de vista:*

*a) participa efetivamente do processo produtivo?*

*b) aí se desgasta em menos de um ano, de modo a não ser ativado?*

*Respostas afirmativas a ambas levam-me a aceitá-lo.*

Feitas essas considerações, balizados os critérios definidores, vejo-me forçado a reconhecer que tive imensa dificuldade para entender o critério adotado na decisão recorrida. Deveras, discutimos aqui, tão-somente, despesas com manutenção - em sentido amplo - de frota própria utilizada para entregar os produtos fabricados e para buscar as matérias-primas. Além delas, de despesas necessárias à "prestação do serviço da entrega", tais como pedágios, comissões etc. Onde enquadrá-las para reconhecer o crédito?

Tentemos analisar item a item:

a) manutenção de frota própria: não há dúvida de que estamos aqui a tratar de bens do ativo permanente. E para eles as leis de regência só admitem a tomada de créditos sobre as despesas de depreciação e de amortização. Por isso, parece desnecessário enveredar pela discussão se há algum serviço que a empresa esteja prestando aos seus clientes ou fornecedores: mesmo que o estivesse, tais despesas com a frota própria não atenderiam aos requisitos para gerar crédito, pois não são despesas de depreciação. Já ficou registrado no início que entendo exaustiva a relação de hipóteses constante de ambas as leis, o que também torna desnecessário analisar se preenchem o critério de "despesas de pequeno valor" do imposto de renda: esse critério não é aplicável às contribuições.

b) despesas relativas ao transporte: para a rejeição destas também basta a exaustividade da norma: há direito de crédito para o frete pago, não para despesas que comporiam o valor de frete se houvesse algum serviço de transporte sendo prestado a outra empresa. Realmente, não consigo entender como se possa cogitar da tomada de créditos sobre "serviços prestados a si mesmo". Ora, a norma é clara: como primeiro e básico requisito, o serviço deve ser prestado por outra empresa, contribuinte das contribuições, àquela que postula o crédito. Somente se superado este é que se vai verificar se o serviço é mesmo consumido no processo produtivo daquele postulante.

Com tais considerações, votou o colegiado pelo provimento integral do recurso da Fazenda Nacional.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - redator para o acórdão