



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

Processo nº 11962.000257/2004-41
Recurso nº 922.798 Voluntário
Acórdão nº **3802-001.309 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 26 de setembro de 2012
Matéria Declaração de Compensação - DCOMP - Assuntos Tributários
Recorrente CBF Indústria de Gusa S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/09/2004

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. DESPESAS NÃO ENQUADRADAS COMO INSUMO NOS TERMOS DO REGIME. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo das mencionadas leis não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI e espelhada nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º), sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo (fabril) da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação demasiadamente elástica e sem base legal de se dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda, posto que a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação, não

dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

Logo, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

No caso presente, em que a empresa busca direito creditório relativamente a despesas com combustível, serviço de escolta e depreciação de veículos, estas não se enquadram no conceito de insumo no âmbito do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS por não terem sido utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, mas em fase posterior à produção do bem.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NOS VEÍCULOS DE TRANSPORTE DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DESSES VEÍCULOS. DESPESAS COM A ESCOLTA DOS PRODUTOS TRANSPORTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO DECORRENTE DE TAIS DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Para fins de creditamento da COFINS no regime da não-cumulatividade, não há previsão legal que admita sejam consideradas como despesa com frete próprio, as despesas com combustíveis utilizados nos veículos de transporte do produto, as despesas de depreciação desses veículos, ou ainda, as despesas com a escolta dos produtos transportados.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Solon Sehn, que davam provimento ao recurso. O conselheiro Regis Xavier Holanda declarou voto.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

EDITADO EM: 08/10/2012

Participou, ainda, da presente sessão de julgamento, o conselheiro José Fernandes do Nascimento.

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

Autenticado digitalmente em 10/10/2012 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 10/

10/2012 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por REGIS XAVIER HOLAND

A

Impresso em 30/11/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Fez sustentação oral o Dr. Leandro Augusto Cerqueira Vieira, OAB/MG nº 101.417.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 5ª Turma da DRJ Rio de Janeiro II (fls. 404/408), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade formalizada pela recorrente, nos termos do Acórdão nº 13-26.483, proferido em 24 de setembro de 2009.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata-se de um conjunto Declarações de Compensação (DCOMP) destinadas a compensar débitos de IRPJ e CSLL, do período de junho de 2004, com créditos decorrentes da não-cumulatividade da Cofins apurados no período de 01/05/04 a 30/09/04.

A autoridade fiscal decidiu (fls. 314/315) homologar parcialmente as compensações efetuadas, pois entendeu que a contribuinte possuía apenas em parte o direito creditório declarado, argumentando por meio do Parecer DRF/VIT/SEORT nº 3.392/08 (fls. 305/314), em resumo, que:

- 1. o contribuinte não comprovou as aquisições das pessoas jurídicas listadas à fl. 310, embora solicitado nos TIFs nº 03 e 05;*
- 2. o contribuinte busca valer-se de créditos relativos às mercadorias adquiridas (carvão vegetal) de pessoas jurídicas inativas ou omissas, portanto, em situação incompatível com as vendas realizadas;*
- 3. os pagamentos referentes a tais compras foram realizados em nome de pessoas físicas, e inexistiu recolhimento do tributo referente à transação, e;*
- 4. foram glosados os créditos relativos às compras de carvão vegetal destas pessoas jurídicas, conforme tabela à fl. 295;*
- 5. foram glosados os valores relativos a combustíveis do cálculo dos créditos, pois a utilização de tais despesas é admitida quando o combustível é usado como insumo do processo produtivo;*
- 6. foram glosados os valores relativos a despesa com escolta, relacionadas à comercialização dos produtos, do cálculo dos créditos, por falta de previsão legal;*
- 7. foram glosados os valores relativos a despesa com depreciação relacionada à comercialização dos produtos, conforme demonstrativo às fls. 40;*
- 8. foram glosados os valores relativos a despesa com movimentação de produtos acabados no entreposto para fim de embarque nos navios (fl. 69).*

Cientificada da decisão (fl. 326), em 16/01/09, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 327/346), em 13/02/09, onde alegou, em resumo, que:

1. o carvão vegetal adquirido é insumo, pois indispensável na atividade siderúrgica da Empresa;
2. notas fiscais emitidas por várias pessoas jurídicas comprovam a aquisição de tais insumos, assim como, os comprovantes dos pagamentos e os registros nos livros fiscais e contábeis pertinentes;
3. inexistência na legislação obrigação de o comprador verificar a regularidade fiscal ou cadastral de seu fornecedor, embora o despacho decisório tenha insinuado nesse sentido;
4. ainda que o pagamento tenha sido efetuado a terceiros, irrefutável a saída financeira do recurso correspondente das contas do impugnante, fato reconhecido pela Administração;
5. não pode simplesmente o Fisco desconsiderar tais pagamentos, pois embora atípicos não viciam a relação principal;
6. há dois negócios jurídicos distintos, o primeiro é a compra de carvão vegetal, o segundo é a cessão de crédito;
7. ainda que sob uma denominação diferente, as despesas incorridas pela impugnante com combustível, depreciação de veículo e escolta, se traduzem em despesa de frete, cujo crédito encontra-se autorizado pela legislação;
8. diante da alta periculosidade, o ferro-gusa em estado líquido só pode ser transportado com escolta especializada, nesse sentido, a despesa é inarredável.

A impugnante requer, ao final, cancelamento das glosas realizadas pela Fazenda, e conseqüentemente, sejam reconhecidos na integralidade os créditos apurados.

Os argumentos aduzidos pela interessada, no entanto, foram acolhidos apenas em parte pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a autoridade julgadora *a quo*, como já dito, julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa do Acórdão correspondente, abaixo transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/09/2004

Regime não-Cumulativo. Direito de Crédito. Aquisições de Bens Para Revenda. Comprovação.

As notas fiscais de venda, emitidas por pessoa jurídica não caracterizada como inapta, produzem efeitos tributários em favor do adquirente interessado, não sendo suficiente para descaracterizar a aquisição de bens, vinculada ao negócio jurídico de compra e venda, a correspondente falta de pagamento, ou mesmo o pagamento efetuado a terceiro.

Créditos a Descontar. Incidência não-Cumulativa.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando usado como insumo do processo produtivo.

Não dá direito a crédito o gasto com escolta ou depreciação de veículos utilizados nas operações de venda, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.

Por meio da decisão em tela, foi reconhecido o direito creditório da Cofins relativo ao período de 01/05/04 a 30/09/04, no valor de R\$ 408.569,90, correspondente aos

créditos decorrentes da aquisição de mercadorias de pessoas jurídicas inativas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas (mas nenhuma comprovadamente inapta), dado que a aquisição dos produtos em tela foi confirmada, inclusive tendo havido regular escrituração das operações pela interessada.

Assim, foram glosadas, unicamente, as despesas comerciais com escolta e embarque, com depreciação, e as despesas com combustíveis, todas quando relativas ao transporte de produtos na venda, uma vez que, segundo entendimento da instância *a quo*, não existe previsão legal para o reconhecimento do crédito por não se enquadrarem citadas despesas no conceito de insumo (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/04).

Esse é, pois, o assunto que permanece em litígio, o qual, considerando o Parecer SEORT/DRF/VIT nº 3392/2008 (fls. 367/377), onde consta que o crédito pleiteado – referente aos meses de maio a setembro de 2004 – é de R\$ 425.712,06, leva à conclusão de que o montante em discussão é da ordem de R\$ 17.142,16 (resultado da diferença entre R\$ 425.712,06 e R\$ 408.569,90, este, o valor reconhecido pela primeira instância de julgamento).

Cientificada da referida decisão em 21/01/2010 (fls. 419), a interessada, em 17/02/2010 (fls. 434), apresentou o recurso voluntário de fls. 434/444, onde se insurge contra o a parte não acolhida de suas alegações iniciais com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, apresentando, em maiores detalhes, os argumentos abaixo relatados.

Tratando do regime da não-cumulatividade da COFINS, e alicerçado em respeitável doutrina, defende que “[...] *não é dado ao legislador ordinário prescrever limitações ou vedações à utilização do crédito [...]*”. Assim, “[...] **o sistema de descontos dos créditos é que torna a COFINS uma contribuição não-cumulativa, na acepção jurídica**”. Diante disso, definidos os setores da economia para os quais as contribuições sociais seriam não-cumulativas, não poderia a lei “[...] **criar exceções e/ou vedações ao crédito que as tornem, em qualquer medida, cumulativas [...]**”.

Segue defendendo que a “[...] *Lei nº 10.833/03, sem seu art. 3º, inciso IX, atribui aos contribuintes o direito de se creditarem por todas e quaisquer despesas relativas aos custos de armazenamento e transporte de mercadorias contratados junto a terceiros*”, desde que a cargo do vendedor. No entanto, ressalta que as correspondentes despesas foram glosadas pelo fisco por haverem sido “[...] *lançadas contabilmente, de forma pormenorizada, como despesas com combustível, depreciação de máquinas e equipamentos, escolta e movimentação de produto acabado*”. Todavia, “[...] *referidas despesas nada mais são do que despesas com frete realizado por conta própria do vendedor, sem a contratação de um serviço de terceiro*”.

Assevera que, quando da contratação do frete de terceiros, “[...] *é inquestionável que, no valor cobrado pelo prestador de serviço, estão incluídos todos os seus custos, quais sejam: mão-de-obra, combustível, depreciação de veículo, escolta obrigatória, etc., e ainda, o seu lucro*”. Já quando o frete é próprio, os custos do serviço são lançados em sua contabilidade de forma pormenorizada.

Sustenta que os créditos da COFINS devem ser calculados sobre a totalidade dos custos/despesas inerentes à atividade da pessoa jurídica, sem restrições, “[...] *sob pena de aumento excessivo da carga tributária, de ineficiência da pretensão do legislador ordinário e de afronta aos ditames constitucionais ora vigentes a respeito do assunto*”.

Diante do exposto, requer seja dado provimento ao seu recurso.

É o relatório.

Voto

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Conforme relatado, a lide trazida a esta instância de julgamento envolve aduzido direito creditório da ordem de R\$ 17.142,16, relativamente a reclamados créditos da COFINS decorrentes de despesas de combustível, de despesas de depreciação associadas às atividades de comercialização, assim como de despesas com serviços de escolta na comercialização dos produtos, todas, segundo a reclamante, relacionadas a despesas com frete próprio, cujos custos do serviço seriam lançados em sua contabilidade de forma pormenorizada, nas contas acima discriminadas.

O período em exame corresponde aos meses de maio a setembro de 2004.

Antes do exame das questões fáticas objeto da lide, é pertinente que sejam feitas breves considerações acerca do regime de incidência não-cumulativa, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as alíquotas das contribuições em evidência são de, respectivamente, 1,65% (artigo 2º da Lei nº 10.637/2002) e 7,6% (artigo 2º da Lei nº 10.833/2003). No entanto, as leis instituidoras do regime da não-cumulatividade prevêem hipóteses legais que ensejam a aplicação de alíquotas específicas, nos termos dos parágrafos objeto dos correspondentes artigos 2º de cada uma das leis em comento.

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não

sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

A questão posta em exame diz respeito, justamente, à existência ou não de direito ao creditamento da COFINS não-cumulativa decorrente de despesas com **combustível, de despesas de depreciação associadas às atividades de comercialização, assim como de despesas com serviços de escolta na comercialização dos produtos**, todas, segundo a reclamante, relacionadas a despesas com **frete próprio**, cujos custos do serviço seriam lançados em sua contabilidade de forma pormenorizada, nas contas acima discriminadas.

De início, é inadmissível acolher o argumento da recorrente em prol da admissão pragmática de inclusão das despesas com combustíveis, despesas com depreciação ou despesas com serviços de escolta à conta correspondente a “frete próprio”, posto que isso representaria ofensa à individualização de contas utilizadas para a escrituração da empresa.

Assim, não há como subsumir o caso ao disposto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, posto que a questão ali tratada diz respeito à possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a “*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, [...] quando o ônus for suportado pelo vendedor*”. Por sua vez, nenhuma das despesas reportadas pela reclamante diz respeito a frete, não podendo ser admitido direito creditório da COFINS albergado nessa fundamentação.

Assim, aduzido direito de creditamento da COFINS em função das despesas em tela (com combustíveis, com depreciação e com serviços de escolta) serão examinadas individualmente, a começar pelos apontados gastos com combustíveis, admitidos acaso tais custos possam ser considerados como insumos.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (bem como do correspondente preceito da Lei nº 10.637 de 2002), prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis** e lubrificantes (a Lei nº 10.865, de 2004, excetuou o pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, 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).

Eis, aqui, uma das questões mais controvertidas em relação à não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS: definir o que são insumos para fins de creditamento das citadas contribuições.

Ressalte-se que as normais legais *stricto sensu* que prevêm a não-cumulatividade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) são omissas quanto ao alcance do termo

“insumo” para fins de cálculo do crédito atinente a referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em norma de natureza infralegal, qual seja, no § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002 (dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003) – não-cumulatividade do PIS/Pasep –, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004 – não-cumulatividade da COFINS –, segundo os quais, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos (como insumos), aqueles:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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.

Para a doutrina, há os que defendem a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins¹. Segundo ele, pelo fato das contribuições em comento alcançarem a receita total das empresas, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Especificamente sobre o critério adotado pela IN SRF nº 404/2004 para a definição de insumo, o i. conselheiro desta Tuma de julgamento, Solon Sehn², ressalta que

[...] não é válida a equiparação [à legislação do IPI] realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimo ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

¹ MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

² SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não-Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315.

Defende ainda o i. doutrinador que a Lei nº 10.833/2003 adotaria “[...] *um conceito de insumo claramente ligado à noção de custo de produção prevista de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291)*”³.

Para Marco Aurélio Greco⁴ os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “*nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins*”. A ideia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS⁵, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há ainda outros pensamentos doutrinários diversos que revelam grandes disparidades concernentes aos critérios sobre o que pode ou não ser considerado como insumo para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS no regime da não-cumulatividade. A compreensão que extraímos do estudo do tema no âmbito do presente foro de discussão destinado a buscar um posicionamento justo para a lide é no sentido de que, tal heterogeneidade de posicionamentos existe, justamente, em vista da sistemática *sui generis* pela qual optou o legislador ao criar o regime em tela.

E, nesse ponto, se a lei admite o direito de crédito decorrente de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, dentre várias outras hipóteses, também permite que referido direito creditório

³ ob. cit., p. 315-316.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁵ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

decorra da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, ressalvadas as exceções legais.

Na verdade, dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, muito embora parte da doutrina tente dar ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, entendemos, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Especialmente sobre o alcance do termo “insumo” vejamos, primeiramente, o teor do inciso II do artigo 3º de ambas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que, sobre a correspondente contribuição determinada na forma do artigo 2º de cada lei, permite o desconto de créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original da Lei 10.637/2002)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Lei 10.637/2002 - redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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 original da lei nº 10.833/2003. Na Lei nº 10.637/2002 essa redação é decorrente da Lei nº 10.865, de 2004)

Da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado** ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, **ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização, atividade que tem no IPI imposto especialmente instituído para sua tributação.**

Assim, não há nenhum disparate em conceber ao termo “insumo” o mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI e retratado nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, tendo as mesmas retratado propósito o qual, penso eu, está em sintonia com o desiderato do legislador ordinário.

Aliás, atribuir ao termo “insumo” a acepção dada pela legislação do IPI **está em conformidade com o artigo 11 da Lei Complementar nº 95, de 1998**, que, dentre outras determinações e diretrizes para a elaboração dos textos legais, orienta a elaboração de disposições normativas com clareza, por meio do **uso de palavras e expressões em seu sentido comum**, “*salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando*”.

As leis que tratam da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, como já ressaltado, não abordaram nomenclatura própria de “insumo” para os propósitos para os quais foram editadas. Utilizaram, pois, em relação ao processo industrial destinado à produção para venda, o sentido terminológico corrente para a

legislação do IPI, já que referido termo vem posto de forma consorciada à atividade fabril, cujos produtos são tributados pelo referido imposto, como também asseverado linhas acima.

Concernente ao uso terminológico do termo “insumo” na atividade de prestação de serviços, as IN SRF nºs 247/2002 e 404, de 2004, consideram como insumos “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço” (artigo 66, § 5º, II, “b” da IN 247/2002, e artigo 8º, § 4º, II, “b” da IN 404/2004). Tal prescrição está em sintonia com o inciso I, § 3º, artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas instruções normativas também concebem como insumos utilizados na prestação de serviços “os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado” (artigo 66, § 5º, II, “a”, da IN 247/2002, e artigo 8º, § 4º, II, “a” da IN 404/2004) (grifo nosso). **Somente aqui me parece que referidas IN extrapolaram os ditames prescritos pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que excepcionaram de forma absoluta o creditamento das contribuições em evidência decorrente da aquisição de bens do ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços.** Com efeito, de acordo com o inciso VI do artigo 3º das retrocitadas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, faz jus ao creditamento do PIS/Pasep e da COFINS a aquisição de “*máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*” (redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005). Tal questão, no entanto, que examinei apenas superficialmente, não tem influência sobre a presente lide.

Resumindo, não se pode admitir a aceção de insumo no seu amplo sentido econômico para fins do regime de não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, como defendido por parte da doutrina, até porque **a norma em tela diz respeito a regime de tributação**, e a palavra “insumo” – além de seu emprego na atividade de prestação de serviços – vem associada ao processo fabril da empresa, atividade que, como já ressaltado, é especificamente tributada pelo IPI.

Em sintonia com a tese aqui defendida o seguinte julgado:

MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE - LEIS Nº 10.637/02, 10.833/03 - DEFINIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DEPENDE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL - DEFINIÇÃO DE INSUMOS - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO - VEDAÇÃO DE CREDITAMENTO NAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS OU DESONERADAS - ARTIGO 31 DA 10.865/04. I - O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão constitucional originária (IPI e ICMS), dependendo de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional; II - Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, conclui-se que: 1º) o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de

creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços; 2º) nada impede que uma das verbas previstas em lei venha a ser excluída pelo legislador, desde que observado o princípio da anterioridade nonagesimal, como estabelecido no artigo 31 da Lei nº 10.865/04, ao vedar o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos imobilizados adquiridos até 30.04.2004; 3º) legítima a regra do inciso III do § 1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determina que o momento do creditamento das verbas a que se refere (incisos VI e VII do mesmo artigo) deve ser quando ocorre o lançamento dos respectivos encargos de depreciação e amortização; 4º) legítima a regra do § 2º (incisos I e II) do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que impede o creditamento na entrada de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou agraciados com desoneração das contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva. III - Apelação da impetrante desprovida.

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 303.823. Processo nº 2005.61.000285868. Relator: Juiz Souza Ribeiro. Data da decisão: 26/03/2009. Data da publicação: 07/04/2009)

Assim, considerando que não está caracterizado nos autos que os **gastos com combustíveis** teriam sido efetivamente utilizados no processo produtivo na condição de insumo (alterados ou consumidos diretamente no processo industrial) – pelo contrário, afirma a recorrente que os combustíveis foram usados para o transporte dos produtos – não há como considerar tais despesas para fins de creditamento da COFINS.

Relativamente às **despesas de depreciação de veículos**, assim como as **despesas com escolta na comercialização dos produtos**, e não obstante as relevantes considerações feitas pela recorrente que demonstram a necessidade das mesmas para a comercialização da mercadoria, não há previsão legal que admita tais despesas para fins de creditamento da COFINS. Assim, também não poderão ser aceitos os créditos calculados a partir das despesas em evidência.

Finalmente, releva mencionar que a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, § 1º, inciso III, admite o cálculo do crédito sobre encargos de depreciação e amortização, mas unicamente “[...] dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput [...]”, ou seja, sobre

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

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

Em nenhuma dessas hipóteses se enquadram os veículos utilizados no transporte do produto industrializado pela empresa, o que corrobora a inexistência de previsão legal que ampare a suplicante.

Da conclusão

Com estas considerações, voto para **negar provimento** ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala de Sessões, em 26 de setembro de 2012.

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

Autenticado digitalmente em 10/10/2012 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 10/

10/2012 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por REGIS XAVIER HOLAND

A

Impresso em 30/11/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

Declaração de Voto

Preliminarmente, cumpre o registro de que as anotações que seguem são fruto de novas reflexões a respeito da definição de insumos para fins de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS que me conduziram a conclusões atualmente distintas das que balizaram meus votos anteriores acerca dessa matéria.

Contribuição para o PIS e COFINS. Regime não-cumulativo. Conceito de insumos

O regime de não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS encontra seus contornos normativos, em âmbito legal estrito, na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

Inicialmente, restou definido pelo artigo 1º das referidas Leis que essas contribuições têm como **fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e como **base de cálculo o valor desse faturamento**⁶.

Já com o objetivo de delinear o regime de incidência não-cumulativa dessas contribuições, o artigo 3º dessas Leis previu um rol taxativo de créditos que podem ser descontados do valor do tributo inicialmente apurado. Vejamos⁷:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)[\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

⁶ Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

II - bens e serviços, utilizados como **insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

..... Destaques apostos.

Essa é, portanto, em linhas gerais, a arquitetura legal pensada para dar efetividade ao regime de incidência não-cumulativa das presentes contribuições: o estabelecimento de um rol taxativo de operações aptas a gerar créditos a serem descontados do valor determinado da contribuição.

Dentre essas operações, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2002, bem como o correspondente preceito da Lei nº 10.833/2003, prevêem o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Daí surge a necessidade de se definir, para fins de creditamento, o que são insumos no regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

A previsão de tomada de créditos inserta no artigo 3º, II, pode ser assim quadripartida:

- a) bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- b) bens utilizados como insumo na prestação de serviços;
- c) serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- d) serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

Neste ponto, muito controvérsia se estabeleceu no contencioso administrativo e judicial em relação, por enquanto, à situação relacionada à utilização de **bens como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a)**.

O nascedouro das discordâncias repousa principalmente na interpretação dada pela Receita Federal a esse dispositivo - especialmente ao item *a* acima indicado - através das Instruções Normativas nºs 247, de 2002, e 404, de 2004. Vejamos, *e.g.*, o primeiro desses normativos:

IN SRF Nº 247/02

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

*§ 5º 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) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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.

(...)”

A interpretação dada pela Receita Federal ao conceito de insumo, no caso de bens assim utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adotou conceito ínsito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – tributo que apresenta contornos normativos – materialidade – distinta da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Com efeito, como já visto, a legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS têm como referencial de incidência (fato gerador e base de cálculo) o faturamento - entendido como o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, e o cálculo de créditos está adstrito – parcialmente - a esse mesmo referencial ao se relacionar aos custos de bens e serviços utilizados no processo produtivo da empresa e hábeis a gerar sua **receita** operacional.

Já a legislação do IPI adota como referencial, não a receita, e sim o **produto**, ao estabelecer como fato gerador a sua saída de estabelecimento industrial (ou equiparado) e como base de cálculo o valor dessa operação.

Portanto, enquanto o IPI grava uma operação de industrialização, as referidas contribuições incidem sobre as receitas auferidas pelo sujeito passivo. E não por outro motivo, tais exações apresentam modelos distintos de apuração e apropriação de créditos (regime de débito e crédito no caso do IPI, e o método indireto subtrativo no caso das presentes contribuições).

Dessa forma, a interpretação adotada pela Receita Federal acaba por restringir o conceito de insumo, no caso de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a), a apenas uma parcela dos custos de bens utilizados no processo produtivo da empresa - os que sofram industrialização (as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem).

O escopo da lei, sem dúvidas, é mais abrangente. Não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. As Instruções Normativas em debate trouxeram, portanto, neste específico ponto, restrição ao creditamento de custos de produção não amparada em lei.

Ademais, as referidas Instruções Normativas ao preverem o creditamento relativo a **bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços** (item b) dão ensanча à tomada de créditos em uma base maior do que a restringida na primeira hipótese (item a).

Da mesma forma, a previsão de creditamento relativo a *serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País*, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto** (item c) acaba por permitir, em consonância com a base legal, o crédito de custos de produção relativos a serviços que, potencialmente, podem utilizar-se de insumos que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação – industrialização.

Assim, referidos normativos deveriam ter adotado para essa primeira hipótese de creditamento de insumos, a mesma técnica redacional utilizada para as outras três hipóteses: a previsão de creditamento relativo aos bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos.

Dessa forma, atento à dicção legal que expressamente remete à utilização do insumo na produção ou fabricação de bens, entendo que devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo (fabril) da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação - mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva⁸.

Noutro giro, a par de conferir à legislação ordinária uma interpretação mais ampla que a dada pelos normativos da Receita Federal (fulcrada na legislação do IPI), também afasto a idéia, a meu ver, *data máxima vênia*, demasiadamente elástica e sem base legal, de se conferir ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Com efeito, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa⁹. Se assim tivesse querido o legislador, teria se utilizado de redação outra - e.g., custos e despesas necessários a manutenção da atividade empresarial.

Ainda, tanto é verdade que o conceito de insumo utilizado pelo artigo 3º, II das Leis em estudo não se confunde com o de despesa previsto na legislação do imposto de renda que, acaso assim o fosse e o dispositivo em testilha tivesse tão larga amplitude, restaria desnecessária a remissão expressa às despesas outras previstas nos demais incisos desse mesmo artigo (aluguéis, depreciação de máquinas e equipamentos, energia elétrica e outras).

Com efeito, se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas previstas na legislação do IR, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

Nessa trilha, no Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 1.246.317 (ainda em curso), o Ministro Relator apresentou voto – já acompanhado por outros dois Ministros de um total de cinco - entendendo que o conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva, e também não

⁸ Assim, podem ser considerados insumos, por exemplo, as partes, peças de reposição e serviços relacionados à manutenção de máquinas e equipamentos industriais utilizados no processo produtivo da empresa quando possuírem tempo de vida útil inferior a 1 (um) ano (Acórdão 3102.01.143) - caso contrário, devem integrar o ativo imobilizado sujeitando-se à depreciação - e também o frete e seguro na aquisição de insumos por integrarem o custo dos mesmos.

⁹ Assim, em termos gerais, por não serem utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, não são considerados insumos nos termos da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativa – art. 3º, II das Leis em estudo, *exempli gratia*, despesas administrativas, serviços de almoxarifado, propaganda e publicidade, despesas com viagens, custos com programa de formação profissional, despesas com assessoria, consultoria e planejamento (Acórdão 3302-00.175), serviços de limpeza – a depender do tipo de atividade empresarial, combustíveis para veículos não utilizados diretamente no processo produtivo (Acórdão 3102-01.143), despesas de comercialização e cobrança (Acórdão 3402-00.259).

corresponde exatamente aos conceitos de ‘Custos e Despesas Operacionais’ utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticos¹⁰.

Na mesma toada, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento dos processos fiscais nºs 13053.000112/2005-15 e 13053.000211/2006-72, em 09 de novembro de 2011, também afastou a aplicação da legislação do IPI e do IRPJ na conceituação de insumo previsto na legislação das contribuições em análise.

Dessa forma, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, ainda que – no caso dos bens - não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

***COFINS. Regime não-cumulativo. Creditamento.
Despesas de combustível, serviços de escolta e depreciação de veículos
relacionadas a transporte próprio em operações de venda.***

No caso presente, deseja a recorrente ver reconhecido direito creditório relativo a COFINS no valor de R\$ 17.142,16 relativamente as seguintes despesas denominadas de “frete próprio” relativas a operações de venda:

- a) combustível;
- b) serviços de escolta;
- c) depreciação de veículos.

De início, diante do sentido próprio a ser conferido ao conceito de insumo previsto pela legislação da COFINS (**art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003**), extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, tenho que referidas despesas não se enquadram no referido conceito.

Com efeito, a aquisição de combustíveis em debate foi feita para utilização, não no processo produtivo da empresa, mas em etapa posterior à produção do bem, relacionada ao transporte inerente à fase de comercialização do produto.

A característica de ser realizado em veículos próprios - mesmo que por um imperativo normativo – não altera o fato desse transporte está afeto a uma etapa posterior ao processo fabril em que o produto comercializado já está pronto e acabado.

De modo semelhante, também por não serem utilizados diretamente no processo fabril da empresa, os serviços de escolta relacionados às operações de venda dos produtos não são considerados insumos para efeitos da legislação da COFINS.

Dessa forma, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na **produção ou fabricação** não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

¹⁰ No caso, se pleiteia o direito de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS advindos da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção e serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo de empresa que tem objeto relacionado à indústria alimentícia.

Já a previsão trazida pelo **art. 3º, VI c/c §1º, III da referida Lei**, de crédito relativo aos encargos de depreciação de *máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*, também não acolhe a presente pretensão de créditos relativa à depreciação de veículos uma vez que não se tratam de bens utilizados na produção e sim, como já assinalado, na etapa posterior de comercialização do produto.

Por fim, resta-nos a análise do **art. 3º, IX da Lei em estudo** que prevê direito creditório relativo a *armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda*, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A princípio, como já bem destacado no voto do i. relator, também me apresenta *inadmissível acolher o argumento da recorrente em prol da admissão pragmática de inclusão das despesas com combustíveis, despesas com depreciação ou despesas com serviços de escolta à conta correspondente a “frete próprio”, posto que isso representaria ofensa à individualização de contas utilizadas para a escrituração da empresa.*

Dessa forma, nenhuma das despesas indicadas pelo recorrente refere-se especificamente ao serviço de *frete na operação de venda*, e sim a um conjunto de custos relacionados ao transporte próprio da mercadoria – em que pese a similitude prática do resultado obtido – não albergados por dispositivo como passíveis de creditamento.

Pelo contrário, a estrutura do artigo 3º da Lei apresenta, a par de um dispositivo aberto que remete ao conceito de insumo (inciso II), um rol taxativo de hipóteses de creditamento que, em que pese não se enquadrarem no conceito de insumo, são, ainda assim, admitidos ao creditamento, de maneira a exigir uma interpretação restritiva nesses demais casos – *e.g.*, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; edificações e benfeitorias em imóveis; vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

Não se trata portanto, com a devida vênia, de *ausência de disposição expressa* (art. 108 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN) – pelo contrário, há disposição expressa sobre as hipóteses de creditamento, restando incabível o uso de analogia no presente caso na tentativa de equiparar os custos ínsitos ao transporte próprio da mercadoria ao serviço de frete na operação de venda para fins de alargamento das hipóteses legalmente elencadas.

Portanto, não há previsão legal que admita tais despesas para fins de creditamento da COFINS.

Assim, pelo exposto, voto pelo integral desprovimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda

Conselheiro Presidente – 3ª Seção/2ª TE