



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

Processo n° 13053.000052/2007-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3801-005.272 – 1ª Turma Especial
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente MITA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da Cofins não cumulativa.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETES. DIREITO A CRÉDITO. OPERAÇÃO DE VENDA.

Os fretes nas operações de venda somente dão direito a crédito da contribuição se contratados para a entrega de mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM ARMAZENAGEM.. DIREITO A CRÉDITO.

Os gastos com armazenagem somente dão direito a crédito da contribuição se identificados e comprovados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito de crédito pleiteado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (Relator). Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio Celani.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator.

(assinatura digital)

Paulo Sergio Celani – Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 13053.000052/2007-97, contra o acórdão nº 10-39.314, julgado pela 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre (DRJ/POA), na sessão de julgamento de 28 de junho de 2012, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ/POA, que assim relatou:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa referente ao quarto trimestre de 2006, no valor de R\$ 207.007,05. O pedido eletrônico (PER), transmitido de acordo com as orientações normativas, consta às fls. 05 a 08 dos autos. Com referência neste crédito, a empresa transmitiu declarações de compensação (Dcomp), fls. 295 a 322, entre 28/06/2007 e 13/08/2007.

O pedido de ressarcimento foi apreciado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul (DRF/SCS) através do Despacho Decisório DRF/SCS nº 042/2012 (fl. 247), com base no Parecer DRF/SCS/Safis nº 01/2012 (fls. 279 a 286). Foi deferido o ressarcimento de R\$ 61.254,77. Foram glosados valores em dois itens da apuração dos créditos do Dacon (Demonstrativo de Apuração das Contribuições) entregue pela empresa. Da ‘Linha 3’ (“serviços utilizados como insumos”) foram excluídos os valores pagos para Tergrasa – Terminal Graneleiro S/A, referentes a armazenagem e demais serviços prestados no porto de Rio Grande até o embarque no navio para a remessa ao exterior, por encontrarem-se em desacordo com a previsão do art. 3º da Lei 10.833/03. O auditor fiscal responsável registra ainda que os gastos também não se referem a armazenagem prevista no inciso IX do mesmo artigo, pois os produtos são vendidos após a prestação do serviço, além dos pagamentos não contemplarem apenas gastos de armazenagem. Também foram glosados valores da Linha 7 do Dacon (“despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda”) referentes aos pagamentos para Navegação Aliança que transporta os cavacos de madeira de Taquari até Rio Grande, pois, neste, a carga é formada por produtos acabados e é depositada em nome de Mita LTDA, sendo vendidos posteriormente de acordo com as notas fiscais.

A empresa foi cientificada em 24/02/2012 (fl. 288), tendo apresentado manifestação de inconformidade em 24/03/2012 (fls. 348 a 494), cujos argumentos serão relatados logo abaixo. Com referência no deferimento parcial do crédito, foram homologadas parcialmente as compensações através do Despacho Decisório DRF/SCS/Saort nº 84 (fls. 329 e 330), abrindo-se o prazo para o contraditório. A ciência se deu em 05/04/2012, de acordo com documentos anexados pela unidade de origem. A empresa apresenta nova manifestação de inconformidade em 04/05/2012 (fls. 495 a 703).

Na primeira manifestação, contesta integralmente a glosa do crédito. Preliminarmente, alega a tempestividade. Descreve a sua atividade, destacando que a empresa Mita foi formada a partir de acordo de joint venture entre Mitsubishi Corporation (sediada no Japão) e Setapar, com objetivo de exportar cavacos de madeira (acácia negra) para o Japão. Informa que o contrato era válido por 10 (dez) anos, com cláusula de exclusividade. No mérito, em resumo, aponta que a mercadoria, por força do contrato, encontrasse vendida ao único comprador desde a sua saída da empresa e que deve ser entregue em condições para embarcação no

porto de Rio Grande. Em função do volume e condições, é necessário o transporte com a contratada Navegação Aliança até o porto, a armazenagem e a utilização de outros serviços portuários para deixar a mercadoria em condições de embarque, sendo todas as despesas suportadas pela vendedora. A emissão da nota fiscal é posterior por obrigação contratual, questões legais e pela natureza da carga. Em apoio ao argumento, cita a IN SRF 28/94, arts. 27 e 49, que exigem que a pesagem ou arqueação dos navios, nos casos de mercadorias a granel, deve preceder a emissão dos documentos de embarque. Sendo todos os custos decorrentes da operação de venda, entende plenamente enquadrada no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03. Cita autores e solução de consulta da 9ª Região Fiscal da RFB que forneceriam suporte à tese. Adicionalmente, entende que as operações também poderiam ser abarcadas no conceito de insumo do art. 3º da referida Lei. Alega que as INs da RFB restringem o conceito legal de insumo. Indica que a Lei não aplica o conceito do IPI e que a diferente materialidade da Cofins, incidente quando se auferem receitas, implica em utilizar o conceito de custos necessários. Cita doutrina e jurisprudência sobre o assunto. Argumenta que o entendimento adotado pela DRF implica em resultados opostos ao esperado pela política de fomento às exportações. Requer a reforma do despacho decisório para reconhecimento integral do crédito.

Na segunda manifestação de inconformidade entregue, a empresa, basicamente, argumenta no mesmo sentido da primeira. Acrescenta alegação de nulidade do Termo de Intimação ARF/MON003/ 2012 (sic – pelo que consta dos autos é de nº 005, fl. 344), que cientificou a empresa do despacho decisório que não homologou as compensações e procedeu a cobrança dos valores indevidamente compensados. Indica: (i) que é citado o processo 13005720.556/ 201260 que sequer foi mencionado nas decisões; (ii) que procede cobrança do processo de compensação através de decisão emitida no processo de crédito, da qual a empresa já havia sido cientificada e para a qual já havia apresentado manifestação de inconformidade; e, (iii) que a manifestação anterior referente ao crédito encontrasse pendente de apreciação, devendo o processamento das compensações aguardar o julgamento. Requer a suspensão da cobrança decorrente da não homologação das compensações até julgado o recurso no processo de crédito, manifestando-se ainda, pela procedência total do crédito e “baixa” da cobrança.

A DRF de origem encaminha para apreciação desta DRJ, atestando implicitamente a tempestividade da(s) manifestação (ões).”

A DRJ de Porto Alegre (DRJ/POA) decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade. Colaciono a ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi formalizado de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação ao disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade formulado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Cofins não cumulativa incidente em suas aquisições.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, só geram direito ao desconto de créditos na apuração não cumulativa da Cofins quando comprovadas de forma individualizada. Entende-se por armazenagem estritamente a guarda de mercadoria, não se incluindo nesse conceito operações portuárias diversas.”

Inconformada com improcedência de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, expondo que:

- 1- A recorrente não vende apenas cavados de madeira. Ela também é responsável por agregar-lhe todo o aparato logístico necessário para que os mesmos sejam exportados para o Japão;
- 2- As operações analisadas na decisão recorrida não podem ser tidas como isoladas, mas compreendidas dentro de uma mega estrutura montada para uma finalidade específica: produzir cavacos de madeira para serem exportados para o Japão;
- 3- As despesas glosadas devem ser enquadradas como insumos ou como inerentes à operação de venda;
- 4- O conceito de insumo trazido como premissa para interpretar a legislação invocada e discorrer sobre a origem da não-cumulatividade das contribuições para PIS/COFINS;
- 5- Entende-se que o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade do PIS/COFINS. Deve, sim, ater-se ao que determina a Constituição Federal, que apenas estabeleceu a definição de setores econômicos a que seria aplicável, não fazendo qualquer referência a uma possível restrição de insumos;
- 6- A sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS difere daquela aplicável ao IPI e ao ICMS, eis que não se limita ao valor das contribuições recolhidas na operação anterior, mas sim permite a tomada de créditos calculados mediante aplicação das suas respectivas alíquotas sobre os custos com bens e serviços utilizados como insumos na atividade principal da empresa.

É o sucinto relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo os demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido, portanto.

Da existência de direito de crédito a ser pleiteado

O pedido de compensação formulado pelo Contribuinte se funda em matéria polêmica na jurisprudência do CARF. No presente caso requer o aproveitamento das despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. O CARF tem adotado diversos entendimentos sobre a matéria, dentre os quais três posicionamentos se destacam: o insumo como todo bem fisicamente integrado ao produto ou serviço; como necessários à atividade ou como necessários à fabricação ou produção de bens e serviços.

Esse primeiro entendimento compreende que geram créditos de PIS e Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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. Utiliza-se, nesse caso, utiliza-se o IPI como modelo no aproveitamento de créditos.

O segundo entendimento adota-se uma perspectiva diversa. Podemos citar como exemplo de decisão nesse sentido o *Acórdão 3402001.661 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*, que decidiu que o aproveitamento de insumos abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção da atividade produtiva. Aproxima-se este modelo daquele utilizado pelo Imposto de Renda.

Por último, partilhamos do entendimento de que o conceito de insumo de ser buscado de modo autônomo ao preceituado no IPI, no ICMS e mesmo no IRPJ, visto que os tributos mencionados possuem materialidade distinta da PIS e COFINS.

Diferencia-se do IPI porque a base de cálculo do PIS não abrange somente atividades de industrialização, nem se dirige apenas a comercialização. Esta envolve outras atividades de produção, além da industrialização. De outro lado, não se identifica ao modelo de tributação pelo Imposto sobre a Renda porque esta não procura verificar disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte, o seu acréscimo patrimonial e nem tampouco aferir a sua capacidade contributiva.

Tampouco se admitiria a utilização do conceito de insumo previsto no IPI, ICMS ou IR sob pena de se constituir na utilização indevida de analogia, pelo uso de vedada

ampliação da base de cálculo do tributo. Determina o art. 108 do CTN que: “(...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

O conceito de insumo utiliza critério de aferição diverso da mera verificação dos i) gastos necessários à industrialização (IPI); ii) dos bens consumidos ou integrados à mercadoria ou iii) daqueles necessários à atividade (IR). Este conceito deve estar vinculado à essência do tributo em questão, ou seja, abranger todos os bens e serviços necessários à industrialização ou produção. Os gastos de materiais de escritório, por exemplo, não são usualmente necessários à produção e, portanto, não geram créditos de PIS/Cofins, apesar de necessários à atividade, abatendo da base de cálculo do IR.

Nesse sentido entende a 3ª Turma da CSRF que são insumos todos os dispêndios “*relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social.*”. Veja-se a ementa do presente acórdão:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.” (grifou-se)

(Acórdão no 9303-01.741, P.A. 13053.000211/2006-72, 3ª Turma da CSRF, Rel. Com. Nanci Gama, julgado em 09.11.2011)

A confusão sobre o conceito de insumo surge com a edição da Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03. Estas limitaram a extensão do referido termo à interpretação conferida pela legislação do IPI. Cabe observar que não podem normas infralegais limitar o alcance da aplicação das leis, sob pena de ofensa à legalidade.

De outro lado, deve prevalecer o entendimento de que inexistindo limitação por parte da legislação, não se cogita tal limitação por normas infralegais, de tal modo que toda a **despesa necessária à produção ou prestação de serviços** permitirá o seu aproveitamento em prol

do princípio da não-cumulatividade.

Cabe por fim afirmar-se que interpretar restritivamente este conceito implicaria em diversas violações normativas, tais como: i) ofensa à proibição do uso de interpretação analógica (analogia com o IPI); ii) proibição de interpretação restritiva com redução de texto (ao não se ler a expressão “*produção*”); iii) proibição de interpretação restritiva com redução de texto pelo recurso a *mens legislatoris* (“*intenção do legislador em restringir o uso do aproveitamento de créditos*”) e iv) proibição de interpretação restritiva com base em interpretação finalística, quando dentre as diversas interpretações possíveis escolhe-se a mais restritiva utilizando uma análise econômica não autorizada expressamente pelo texto.

O presente caso versa sobre a apropriação de créditos de fretes e armazenagem. Entendemos que o princípio da não-cumulatividade permite a tomada de créditos sobre despesas com fretes e armazenagem, quando pagos a pessoas jurídicas compondo valor de aquisição de tal bem. Estes passam a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem. Poder-se-á admitir igualmente o aproveitamento desses créditos, de frete e armazenagem, por serem insumos necessários no contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Demonstra o contribuinte que as despesas de frete e armazenagem decorrem da localização geográfica da planta industrial, bem como da logística necessária à exportação. Assim deve-se admitir o aproveitamento desses créditos, tanto pela ótica do conceito de insumo, quanto por serem considerados como despesas de venda.

Em face do exposto, encaminho o voto para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É assim que voto.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Redator Designado.

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar.

Insumo e a Cofins sob a regência da Lei nº 10.833, de 2003.

A Lei nº 10.833, de 2003, determina:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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;*~~

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

(...)

~~*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;*~~

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) (negritei)

(...)

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

Para gerarem crédito, os gastos glosados pela fiscalização deveriam enquadrar-se no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, ou no inciso IX deste artigo.

Em primeiro lugar, a recorrente defende um conceito de insumo bem abrangente, que seja mais amplo do que o utilizado na legislação do IPI ou do ICMS, pois, segundo ela, todos os gastos essenciais ao processo produtivo poderiam ser incluídos no cálculo dos créditos a serem deduzidos dos valores a recolher, seja da Cofins, seja da Contribuição para o PIS/Pasep.

Subsidiariamente, alega que os gastos glosados podem enquadrar-se no inciso

IX acima.

Sobre a abrangência do termo “insumo”, é verdade que várias turmas de julgamento do CARF adotam um entendimento para o conceito de “insumo” mais amplo para a aferição de quais gastos ensejam direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep do que o adotado em relação aos créditos de IPI.

Entretanto, esta Turma, por voto de qualidade, tem decidido em sentido contrário, entendendo que o conceito de “insumo” é bem mais restritivo, senão vejamos.

Conforme o art. 153, IV, § 3º II, da CF/88, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores**.

E, segundo o art. 155, II, §2º, I, da CF/88, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores** pelos Estados ou pelo Distrito Federal.

Até pouco tempo atrás, apenas a estes dois tributos, classificados no CTN como impostos sobre a produção e a circulação, aplicava-se a não-cumulatividade.

Muito se discutiu sobre que bens e serviços, uma vez adquiridos, ensejariam crédito para compensar com o que seria devido nas operações tributadas por estes impostos, de modo que o que se entende por “*insumo*” está atrelado à materialidade deles.

Vale dizer, o conteúdo do conceito de “*insumo*” decorre dos entendimentos firmados sobre quais bens e serviços seriam alcançados pela não-cumulatividade própria de impostos incidentes sobre a produção e a circulação.

É este conteúdo que o legislador tinha em mente, quando se referiu a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda como aqueles que dariam direito a créditos para abatimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep a serem recolhidas.

Ao não elucidar o que deveria ser entendido por “*insumo*”, o legislador, por certo, admitiu que aquilo que se tinha como o seu conteúdo deveria servir para nortear a concretização do comando legal bem como as condutas das pessoas a quem a norma se destinava.

Fosse intenção do legislador que o termo “*insumo*” tivesse um alcance maior do que o já consolidado, teria ele expressado um conceito de insumo diferente.

Assim, devem ser rechaçados argumentos segundo os quais o conceito de “*insumo*” somente poderia ser igual ao utilizado pela legislação do IPI se a lei assim determinasse.

Pelo contrário, por serem, Cofins e PIS/Pasep, contribuições instituídas por lei federal, a legislação do IPI, que também é tributo federal não-cumulativo, pode e deve ser utilizada para obtenção do conceito de “*insumo*”.

Também não deve ser aceito argumento segundo o qual todos os gastos dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incluir-se-iam no conceito de insumo para fins de abatimento dos valores a serem recolhidos como Cofins e contribuição para o PIS/Pasep, pois, isto implicaria considerar letra morta muitos dos dispositivos das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, que apresentam rol de bens, cujas aquisições podem ser incluídas na apuração de créditos a serem descontados destas contribuições.

Quisesse o legislador que todos os gastos necessários à produção, fabricação ou prestação de serviços ensejassem o direito ao crédito, não usaria o termo “insumo”; reproduziria legislação do IRPJ ou evidenciaria que todos os gastos dedutíveis em relação ao IRPJ dariam aquele direito.

Assim, da leitura dos dispositivos que trataram da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, com base no que foi dito acima, aos bens conceituados como insumo à luz da legislação do IPI, a saber, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção industrial de produtos, em decorrência de contato direto com estes, devem ser acrescentados: os serviços utilizados na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda; outros bens utilizados na prestação de serviços e na produção, ainda que não industrial, de bens destinados à venda; outros gastos expressamente citados nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em reforço a tal entendimento, vejam-se alguns trechos da Exposição de Motivos da MP nº 66, de 26/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

...

7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

...

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

...

44. Com relação ao atendimento das condições e restrições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre esclarecer que: a) a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo;

...”

E, na Mensagem de Veto nº 1.243, de 30/12/2002, a razão que levou o Presidente da República a vetar dispositivos, por meio dos quais se tentava alterar a MP, foi que, se fossem sancionados, romper-se-ia a premissa sobre a qual foi construída a nova modalidade de incidência da contribuição, devidamente acertada com a comissão especial constituída no âmbito da Câmara dos Deputados para tratar da matéria, a qual previa neutralidade sob o ponto de vista da arrecadação.

Havia, pois, preocupação quanto ao atendimento às condições e restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo que o equilíbrio das contas públicas não seria posto em risco pela introdução da cobrança não-cumulativa, e a carga tributária correspondente ao que se arrecadava com a cobrança do PIS/PASEP seria mantida.

Assim, caberia à RFB, para fins de controle do crédito presumido, estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

É razoável acreditar que, segundo expectativas da época, se fossem incluídos todos os gastos na apuração do crédito a ser descontado, a arrecadação tributária não se manteria, o que nos leva a concluir que o conceito de insumo não poderia ser alargado em relação àquele então aceito.

Por tudo isso, **correto o entendimento expressado pela RFB** - órgão responsável pela administração tributária da União, a quem compete interpretar e aplicar a legislação tributária federal, ao editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução - que, ao expedir a Instrução Normativa nº 247/2002, com redação dada pela IN SRF nº 358/03, e a IN SRF nº 404/2004 **adotou interpretação para o conceito de insumo, com base na concepção tradicional da legislação do IPI:**

Cito a IN/SRF nº 404/04, que dispôs “*sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, [...]”:*

“Art. 7º Sobre a base de cálculo apurada conforme art. 4º, aplica-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) [...];

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

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

b.2) na prestação de serviços;

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

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais

como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Esta turma tem decidido no mesmo sentido, por voto de qualidade, conforme **acórdão nº 3801-002.668, de 29/01/2014**, relatado pelo Conselheiro Flávio de Castro Pontes, de cujo voto extraio a seguinte passagem, com grifos no original:

“Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, in verbis:

Art. 1º (...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS.

CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE.

ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional,

sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes:

AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991RS, Dje 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, **não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.**

Nesses instrumentos normativos, **o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.** Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., **porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.**

Quando a lei **entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes** previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)”

Gastos com fretes e armazenagem.

Os gastos com fretes e armazenagem em discussão, relativos a produtos acabados, não se enquadram no conceito de insumo, conforme entendimento aqui adotado, pois

não se referem a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção industrial de produtos.

Os argumentos subsidiários expostos no recurso voluntário também não são suficientes para afastar as razões que conduziram à decisão de primeira instância administrativa, com as quais estou de acordo e que adoto como razões de decidir neste voto.

Conforme assentado na decisão recorrida, não foi comprovado que os gastos que a contribuinte afirma serem relativos a serviços de armazenagem se referem apenas a estes serviços.

Há evidências de que se referem também a despesas com serviços portuários de movimentação e expedição de mercadorias, as quais não podem gerar direito ao crédito pleiteado.

Por falta de individualização e comprovação dos gastos com armazenagem propriamente dita, deve-se manter a decisão recorrida.

Despesas com fretes de bens enquadrados como insumos integram o custo destes insumos e não necessitam do inciso IX para gerarem direito ao crédito.

Os fretes referentes a transporte de produtos acabados só dão direito a crédito se vinculados a operações de vendas, ou seja, apenas os gastos com transportes de produtos contratados para a entrega ao comprador geram o crédito

Estabelecer um alcance maior para o enunciado do citado inciso IX implicaria estender um direito além do previsto em lei, o que é vedado aos membros do CARF.

As diversas Soluções de Consulta citadas no acórdão recorrido amparam a conclusão assentada pela turma da DRJ/POA de que **“somente os valores da despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos cliente adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora e o pagamento feito para pessoa jurídica no país, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida”**.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani