



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

**Processo n°** 13056.001017/2008-46  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-000.784 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de junho de 2013  
**Matéria** PIS. RESSARCIMENTO.  
**Recorrente** AGRO LATINA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente. Impossibilidade de afastar a aplicação do art. 3º da Lei nº. 10.637/2002, ao argumento de inconstitucionalidade.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza, Gilberto de Castro Moreira Junior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migyama votaram pelas conclusões.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migyama.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos relativos ao PIS-não cumulativo, referentes ao 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 103.586,30, conforme PER/DCOMP constante destes autos.

Após irregularidades constatadas na apuração do crédito, a DRFB-Novo Hamburgo/RS reconheceu parcialmente o direito creditório da contribuinte, no valor de R\$ 42.190,30, conforme Despacho à fl. 112, tendo sido, inclusive, emitida ordem bancária em favor da requerente.

Segundo a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo, as irregularidades verificadas, que culminaram com o deferimento parcial do pedido de ressarcimento, foram as seguintes:

1. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas, ao passo que a legislação contempla apenas o direito a crédito em relação a bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas.

2. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a despesas administrativas cujo aproveitamento não está contemplado pela legislação.

3. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a despesas com vendas, tais como comissões, cobranças, feiras, exposições, propagandas e publicidade, cujo aproveitamento não está contemplado pela legislação;

4. Dentre os gastos gerais de fabricação, o contribuinte incluiu, na composição da base de cálculo para apuração dos créditos, despesas que não se enquadram no conceito de insumos. Tais despesas encontram-se relacionados no quadro constante à fl.106.

5. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a combustíveis que não foram utilizados como insumos em seu processo produtivo, o que não está contemplado pela legislação.

6. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a entrada de mercadorias recebidas com fim específico de exportação.

A DRJ-Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade (efls. 157/162), nos termos da ementa adiante transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

*CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE -*

*Necessário que haja previsão legal/normativa para que os custos e ou despesas incorridos pela pessoa jurídica possam gerar créditos de PIS passíveis de ressarcimento.*

*MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA*

*A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Colegiado (fls. 155/163), repisando os mesmos argumentos expendidos na manifestação de inconformidade. Alega, em síntese:

- que a vedação ao aproveitamento dos créditos oriundos de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, não podendo ser restringida pela legislação infraconstitucional, como as Leis nº. 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004;

- afirma que, “quando as leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 criam um sistema de abatimento de créditos com o pseudônimo de sistema não cumulativo, impondo um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º), não são recepcionados pelo comando constitucional contido no §12 do art. 195 introduzido pela EC nº. 42/03”;

- afirma que o conceito de insumos trazido pelo Auditor Fiscal é restritivo, bastando que este seja aplicado ou consumido na fabricação do produto ou na prestação de serviço para que seja considerado como insumo para fins de creditamento do PIS;

- em relação às despesas com combustíveis, afirma que as Leis nº 10.637/2002 e nº. 10.833/2003 são taxativas ao permitir créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Afirma que “para transportar as matérias-primas adquiridas dos estabelecimentos dos fornecedores até suas instalações industriais, a fiscalizada utiliza-se tanto de transportadoras contratadas, para as quais paga frete, como dos veículos próprios, possuindo uma frota de caminhões utilizados para este fim”. Afirma que “os créditos sobre combustíveis e lubrificantes glosados pelo Auditor Fiscal referem-se todos a compras de óleo diesel utilizado para abastecer os caminhões que transportam as mercadorias compradas pela empresa”.

Ao final, requer a reforma do acórdão recorrido, para que lhe seja reconhecido integralmente o crédito de PIS referente ao 3º trimestre de 2008 conforme pleiteado.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

O que se observa é que, em sede de recurso, sob os títulos “3.1- Insumos adquiridos de pessoas físicas” e “3.2-Despesas administrativas e comerciais”, a contribuinte

não traz qualquer argumento de defesa para refutar as glosas efetuadas em relação a tais pontos, limitando-se, tão-somente, a alegar questões de inconstitucionalidade referentes às limitações impostas pela Lei nº. 10.637/2002

Observe-se que os créditos passíveis de ressarcimento deverão ser apurados na forma do art. 3º da mesma lei, que atualmente assim dispõe, nos termos do disposto no § 1º acima transcrito:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela 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)*

*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. da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

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

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

*VI - máquinas, 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 de terceiros, quando o custo, inclusive de meio-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

*IX- energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*IX - 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)*

*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)*

§1º. O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2 desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II- dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

§2º *Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

**§3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

***I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliado no País;***

***II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;***

***III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.***

Questões relativas a inconstitucionalidade de lei reservam-se à apreciação do Poder Judiciário, que detém tal prerrogativa com exclusividade, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas em comento deve ser submetida ao crivo daquele Poder. O órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza, conforme já estabeleceu a Súmula nº. 02 do CARF, *verbis*:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Demais disso, é de se obedecer ao comando do art. 62 do Regimento Interno do CARF, que assim dispõe:

*Art. 62 – Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Assim, não sendo possível afastar-se a aplicação da Lei nº. 10.637/2002, ao argumento de que as limitações ao creditamento trazidas pelo seu art. 3º são inconstitucionais, não há como acolher a pretensão da recorrente em relação aos pontos 3.1 e 3.2 trazidos no recurso voluntário.

Em relação à questão 3.3 apresentada no recurso voluntário, que trata da glosa referente aos gastos gerais de fabricação, tem-se que a contribuinte torna a afirmar que tais gastos, constantes da relação apresentada pela DRF à fl. 106, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS..

A pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não-cumulativa poderá, no cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, descontar créditos calculados 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, conforme dispõe o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que novamente torno a transcrever:

**Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002**

(...)

*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:*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei;*

*c) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei*

*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;*

(...)

*(grifo não constante do original)*

Daí se vê que o creditamento autorizado pelo dispositivo legal acima citado refere-se a bens e serviços que, necessariamente, sejam utilizados como insumos, quer na produção/fabricação de bens/produtos produzidos/fabricados destinados à venda, quer na prestação de serviços.

**Inicia-se, a partir daí, a polêmica acerca da conceituação de “insumos”.**

Com o intuito de delimitar a abrangência da palavra “insumo” utilizada na referida lei, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nºs. 247/02, que assim dispõe:

**IN SRF N° 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.***

***(...)***

(grifos não constantes do original)

Ocorre que a predita Instrução Normativa, interpretando o termo “insumo” para fins de PIS/PASEP, assim o fez utilizando-se da mesma interpretação adotada na conceituação de “insumos” para fins de IPI. Com isso, maior polêmica ainda foi gerada, pois, muito embora esses tributos - PIS/PASEP e IPI - estejam submetidos à sistemática da não-cumulatividade, têm entre si estruturas jurídicas diversas.

O IPI é um tributo que incide sobre a produção e sua base de cálculo é o valor da mercadoria industrializada. O termo “insumo”, neste caso, está relacionado tão somente com os elementos que entram na composição do valor da mercadoria, tais como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Já o PIS/PASEP, por outro lado, é tributo que tem como base de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, isto é, a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitindo-se, entretanto, algumas deduções. Assim, o conceito de “insumo”, no caso do PIS, relaciona-se com a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que a empresa incorra em despesas e custos.

Partindo-se dessa premissa, duas correntes de pensamento se estabeleceram neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: uma que defendia restrito conceito de insumo, conforme posto na legislação do IPI, e outra que se posicionava à por demais abrangente identificação do conceito de insumos com o de despesa operacional, conforme a legislação do Imposto de Renda, abarcando todo e qualquer custo ou despesa necessária à geração de receita pela empresa.

Quanto a tal controvérsia, o Min. Mauro Campbell Marques, ao pronunciar seu voto no Recurso Especial nº.1.246.317/MG – ainda em julgamento - manifestou-se no sentido de afastar, para efeitos de PIS/PASEP e COFINS, tanto a conceituação restritiva de “insumos” adotada pela legislação do IPI, quanto a sua identificação com o conceito de custos e despesas operacionais, utilizado na legislação do Imposto de Renda, por entender demais elástico. Apresentou, então, seu posicionamento: o conceito de insumo passaria, necessariamente, pela identificação de sua essencialidade ao processo produtivo. Afirmou o relator, naquela oportunidade, que *“Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”*.

Entretanto, em total reviravolta, a Primeira Turma do STJ, no julgamento do RESP 2008/0000796-8, em sessão realizada em 09/04/2013 (DJ 14/05/2013), manifestou-se por acompanhar o conceito de insumos trazido na IN nº. 247/2002, em julgamento cuja ementa abaixo transcreve-se:

*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.*

*(Relator. Min. Sérgio Kukina)*

(grifos não constantes do original)

Vê-se, com isso, que a questão ainda se encontra longe de seu ponto final, e nem mesmo a Corte Superior chegou a um denominador comum.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF tem-se manifestado no sentido de utilizar o conceito de insumos trazido pelas IN 247/2002 e 404/2004, porém de modo mitigado, analisando caso a caso, de modo a considerar como insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, aquele bem ou serviço inerente ao processo produtivo, sem o qual a produção do bem estaria impossibilitada de ocorrer.

Assim esta julgadora, adotando o posicionamento manifestado pela Câmara Superior deste Tribunal Administrativo, entende como insumo, para fins de PIS/PASEP e COFINS, todos os bens e serviços que sejam empregados, direta ou indiretamente, na fabricação do bem ou na prestação do serviço, sempre voltado para a produção final do bem, e cuja subtração acarrete a impossibilidade de sua prestação ou produção.

No caso concreto, resta óbvio que os gastos arrolados à fl. 106 não se enquadram no conceito de insumo. São eles: alimentação, laudo técnico, assistência médica, combustível de empilhadeira, despesas com importação, despesas com transporte, despesas com veículos, indumentária e material de trabalho, laboratório, material de expediente, material de segurança, pedágio, resíduos industriais e sistema de tratamento de água.

Tendo em vista que a contribuinte informa apenas que é empresa que atua na exploração de peles de gado, não tendo trazido aos autos qualquer outro elemento que possa identificar a natureza de seu trabalho, tampouco a real natureza de algumas das despesas acima que poderiam, em tese, relacionar-se à sua produção (como, por exemplo, indumentária e material de trabalho, resíduos industriais e sistema de tratamento de água), não vejo qualquer possibilidade de considerar tais gastos como insumos, uns pela sua própria natureza, outros pela absoluta ausência de prova de que se relacionam à essencialidade do processo produtivo.

O mesmo pode-se dizer do item relativo ao gasto com combustível. Não pretende a lei o direito ao crédito referente ao gasto com combustível que não se relacione ao processo produtivo. Nesse ponto, também a contribuinte deixou de trazer qualquer

comprovação, alegando, apenas, que se trata de despesas de combustíveis para transporte de mercadorias que compra, o que, por óbvio, em nada se relaciona à sua produção.

Com tais considerações, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Irene Souza da Trindade Torres

CÓPIA