



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

Processo nº 13603.724504/2011-32
Recurso nº 2 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.232 – 3ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO. DIREITO DE CRÉDITOS.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
CNH INDUSTRIAL LATIN AMÉRICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009

INSUMOS. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.

Sendo o acórdão paradigma divergente do recorrido em matéria do critério jurídico de avaliação do que seja insumo para fins de PIS e Cofins não cumulativo, há que se admitir seu conhecimento.

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade produtiva.

PIS E COFINS. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação”

de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Demes Brito, Andrada Márcio Canuto Natal e Tatiana Midori Migiyama, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, quanto ao conhecimento do recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3301-002.799, de 29/01/2016, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: **I)** negar o direito ao creditamento do PIS e da COFINS pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (item 3.1 do TVF); **II)** reconhecer em parte o direito a creditamento para que sejam admitidos os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação aos serviços pagos à *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.* (item 3.2 do TVF); **III)** manter o entendimento da fiscalização pela impossibilidade de creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada (item 3.4 do TVF), ou ainda, pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF); **IV)** quanto à glosa dos créditos calculados sobre fretes pela “*falta de identificação das*

mercadorias transportadas” (item 3.7 do TVF), dar parcial provimento ao recurso, nos termos dos cálculos apresentados pela autoridade fiscal no relatório de diligência; **V)** concernente à reclassificação de créditos (item 4.2 do TVF), desconsiderar os ajustes nos cálculos procedidos pela fiscalização, uma vez caracterizada a possibilidade de utilização dos créditos, para fins de compensação ou de ressarcimento, em vista das compras das máquinas e dos veículos destinadas à revenda; **VI)** quanto ao reposicionamento dos créditos (item 4.3 do TVF), dar parcial provimento ao recurso para permitir o ajuste necessário de forma a considerar a incidência de juros e de multa de mora sobre os débitos apenas até o término de cada trimestre data a partir da qual a contribuinte passou a ter direito ao crédito; **VII)** negar provimento quanto à retificação dos erros de cálculo.

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009

COFINS. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vincula o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado além de seu emprego para locação a terceiros a seu uso “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Portanto, o legislador restringiu o creditamento da contribuição à aquisição de bens diretamente empregados na industrialização das mercadorias (ou na prestação de serviços), não sendo razoável admitir que seja passível do cálculo de créditos a aquisição irrestrita de bens necessários ao exercício das atividades da empresa como um todo.

COFINS. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. SERVIÇOS ENQUADRADOS PARCIALMENTE COMO INSUMOS NOS TERMOS DO REGIME. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

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 aceção 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.

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.

Realidade em que a empresa, fabricante de máquinas e equipamentos de grande porte, busca se creditar da contribuição em função de serviços com despacho aduaneiro, contabilidade geral, controle fiscal, contas a pagar e tesouraria, controle de ativo fixo, registro fiscal, faturamento, gestão tributária e societária, serviços de assessoria e expatriados, serviços os quais dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, e que, por não estarem relacionados diretamente à atividade produtiva da interessada, não dão direito a creditamento.

Diferentemente, poderão alicerçar creditamento os serviços relacionados ao controle de fluxo de produção e de estoque nas instalações fabris (sistema just in time), posto que esses são essenciais ao processo produtivo.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETES DECORRENTES DA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA INTERESSADA, OU AINDA, PELOS FRETES DO TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO OU A USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

Logo, por falta de previsão legal, é inadmissível o creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada, ou ainda, pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETES PAGOS NA COMPRA DE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

O regime da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS admite o creditamento calculado a partir de despesas com fretes pagos na compra de insumos adquiridos de pessoas jurídicas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO DO SALDO CREDOR. AMPLITUDE LEGAL.

A possibilidade de compensação ou de ressarcimento em espécie do saldo credor do PIS e da COFINS, antes restrita ao acúmulo de créditos decorrente da exportação de mercadorias ou de serviços para o exterior (sobre as quais não incidem as contribuições em tela), passou a alcançar todos os créditos apurados na forma do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como os créditos decorrentes da incidência das contribuições em tela sobre as importações no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade nas hipóteses albergadas pelo artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, dentre as quais se inclui a aquisição de bens para revenda (inciso I do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004).

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. TRIMESTRALIDADE DA APURAÇÃO.

Poderá ser objeto de compensação ou de ressarcimento o saldo credor da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, em virtude da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (artigo 17 da Lei nº 11.033/2004).

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Valcir Gassen, que reconheciam o direito a creditamento também inerente aos fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da interessada, bem como relativamente aos fretes pelo transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado".

O acórdão foi cientificado pelo e-processo à Fazenda, que interpôs embargos declaratórios alegando omissões no julgado. Todavia, os embargos foram rejeitados.

Não conformada com tal decisão a Fazenda Nacional apresentou o presente Recurso, aduzindo divergência de interpretação da legislação tributária referente ao conceito geral de insumos para fins do direito à tomada de créditos do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade. Para comprovar a divergência apontou o acórdão nº **203-12.448**.

Em seguida, mediante despacho de admissibilidade, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao Recurso, apenas quanto ao conceito geral de insumos para fins de tomada de créditos das contribuições não cumulativas. Cientificada do referido despacho, a Fazenda Nacional não apresentou agravo.

Por sua vez, a Contribuinte apresentou contrarrazões ao especial da Fazenda e também interpôs Recurso Especial aduzindo divergência de interpretação da legislação tributária referente a quatro matérias: 1) creditamento dos valores despendidos com o treinamento de funcionários; 2) crédito relativo a serviços terceirizados nas áreas de planejamento e gestão de sistemas de controles deve ser reconhecido; 3) crédito referente ao transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente e 4) possibilidade de juntada e da análise das provas apresentadas pelo contribuinte a qualquer tempo.

Para comprovar a divergência, aponta os acórdãos nºs **3401-002.857, 3402-001.982, 3401-002.075**.

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, mediante despacho de admissibilidade, deu seguimento parcial ao Recurso, admitindo apenas a rediscussão referente ao **transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos**.

Inconformada com o seguimento parcial de seu recurso, a Contribuinte apresentou agravo no qual alega que as matérias referentes ao aproveitamento dos custos com treinamento de pessoal, com serviços terceirizados nas áreas de planejamento e gestão de

sistemas de controle e com a juntada e análise de provas a qualquer tempo, foram prequestionadas e que as respectivas divergências foram devidamente demonstradas.

O Presidente do CARF entendeu estar correto o despacho de admissibilidade, e não conheceu do Agravo por ausência de prequestionamento, nos termos do inciso V, do §3º, do art. 71, do RICARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pelo improvimento do Recurso.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-007.068, de 11/07/2018, proferido no julgamento do processo 13603.724491/2011-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão, quanto à admissibilidade dos recursos e quanto ao mérito (Acórdão 9303-007.068):

Da admissibilidade

"Restrinjo-me à redação do presente voto vencedor apenas com relação ao conhecimento do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, por, também nesse ponto, respeitosamente, discordar do relator.

No recurso especial da Procuradora foram suscitadas duas divergências:

- a) quanto ao conceito geral de insumos que geram direito a créditos de PIS e Cofins, no regime da não cumulatividade; e
- b) quanto ao direito de crédito de PIS e Cofins, no regime da não cumulatividade, calculado sobre insumos que antecedem o processo produtivo.

O despacho do Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamentos admitiu apenas a divergência descrita em *a)*, que trata do conceito genérico de insumo para fins dos gastos geradores de créditos para as contribuições do PIS e Cofins não cumulativas. Inadmitida essa divergência, caberia a segunda, que trata de um gasto específico com serviços de logística considerados, ou não, antecedentes ao processo produtivo.

Início por salientar que a própria contribuinte não indica qualquer argumento que leva ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda, afirmando apenas sua improcedência.

O trecho do voto condutor do acórdão paradigma de nº 203-12.448, trazido a baila pela Procuradora claramente demonstra um conceito mais restritivo de insumo do que aquele utilizado no acórdão recorrido, ao tomar por base a legislação do IPI para tal, senão vejamos:

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.”

(Negritei.)

Partindo desse entendimento, como bem argumentou a Procuradora, para considerar bens ou serviços, como insumos, faz-se necessário o emprego destes diretamente sobre os produtos utilizados na fabricação, e, nesse sentido, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Claramente a vinculação com o critério de insumo do IPI está posta no paradigma. Já o acórdão *a quo* se posiciona claramente noutro sentido, o que já se observa no seguinte extrato de sua ementa:

O escopo das mencionadas leis não se restringe à acepção 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.

(...)

(Negritei.)

Assim, há desde logo que se admitir a existência da divergência arguida no recurso especial e analisar-se *a posteriori* a situação fática dos serviços de logística para utilização da sistemática *just in time*. Nesse ponto, há discussão específica no paradigma que foi em seguida apresentado, o acórdão nº 9303-002.659, especificidade esta que fica bem aparente no excerto do voto vencedor abaixo transcrito:

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

(Negritei.)

Nessa quadra, a especificidade, de acordo com a Procuradora da Fazenda seria a prestação de serviços anteriores à produção, mas pela leitura adotada pelo Presidente da 3ª Câmara em seu despacho às e-fls. 3683 a 3687, o acórdão recorrido entendia que os serviços em questão estavam sendo aplicados na produção; inexistiria divergência por serem situações fáticas distintas.

O afastamento desta última divergência em nada afetaria a primeira, que, no meu entender, foi corretamente conhecida. Assim, a divergência quanto ao critério de insumo, utilizando, ou não, aquele da legislação do IPI, estava adequadamente posta, apesar de a divergência específica quanto aos serviços da GFL - Gestão de Fatores Logísticos Ltda serem anteriores à produção, não o estava por falta de similitude fática.

Concluindo, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional relativamente ao conceito geral de insumos que geram direito a créditos de PIS e Cofins, no regime da não-cumulatividade."

(..)¹

Do mérito

"1. Interpretação do termo "*insumo*" previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003

Com efeito, já consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo 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. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo

¹ A admissibilidade do recurso especial do contribuinte não foi contestada pelo relator do processo paradigma (Acórdão 9303-007.068). A divergência entre os Conselheiros, quanto ao conhecimento, foi apenas em relação ao recurso da Fazenda Nacional, que restou conhecido por maioria de votos. Assim, ao final, os dois recursos foram conhecidos pelo Colegiado.

próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de Gadamer, em seu Wahrheit und Method. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano ²argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito³”.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

²

³ STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º N° 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como visto, a Relatora Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

Essencialidade considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Deste modo, infere-se do voto da Ministra Regina Costa que o conceito de insumo deve “ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à **atividade econômica** da empresa.

Sem embargo, restou ainda decidido ilegais as IN's nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo.

Desta forma, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Em que pese a matéria estar parcialmente decidida pelo Poder Judiciário, pelo menos ao meu juízo, mantenho meus critérios de julgamento para análise de caso a caso, para que se possa aferir de fato se os insumos são essenciais atividade empresária.

Recurso da Procuradoria

Por sua vez, o exame de admissibilidade do Recurso, o examinador entendeu que a divergência instaurada diz respeito quanto aos insumos serem diretamente vinculados à produção, ou não, os serviços de controle de estoque "*just in time*" prestados pela GFL, que segundo o acórdão recorrido são relativos a "*controle de fluxo de componentes nas instalações fabris*". E tal divergência existe entre o acórdão recorrido e a Fazenda, mas não perante o paradigma, que não trata desse tipo de serviço especificamente.

Com efeito, a decisão recorrida deu parcial provimento ao Recurso Voluntário referente "*à glosa dos créditos calculados sobre fretes pela falta de identificação das mercadorias transportadas*" (item 3.7 do TVF), nos termos dos cálculos apresentados pela autoridade fiscal no relatório de diligência de fls. 3565/3570".

A matéria aceita como divergente, diz respeito a interpretação da legislação tributária referente ao conceito geral de insumos que geram direito a créditos de Pis e Cofins no regime da não-cumulatividade.

Sem embargo, o conceito de insumos foi levado ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu o conceito tem como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância.

A jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo 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. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Recurso da Contribuinte

Créditos inerentes aos fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

Conforme depreende-se do despacho de admissibilidade a matéria aceita como divergente diz respeito ao direito de crédito de fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Em homenagem ao princípio da Colegiabilidade, a matéria referente ao direito de crédito de PIS e COFINS em operações de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, foi julgado por esta E. Câmara Superior pela sistemática dos recursos repetitivos previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, na sessão de 17 de maio de 2017, acórdão nº 9303-005.132, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo voto acompanhei, de forma que peço vênha para transcrevê-lo, o qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica, que passa a fazer parte integrante do presente voto:

"O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303005.116, de 17/05/2017, proferido no julgamento do processo 11686.000082/200811, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão, quanto à admissibilidade do recurso e quanto ao mérito (Acórdão 9303005.116):

"Eis que, pela leitura do acórdão recorrido e do indicado como paradigma, é de se constatar a divergência jurisprudencial, pois, no acórdão recorrido, entende-se que não há previsão legal para crédito de PIS e Cofins não cumulativos sobre valores de fretes de produtos acabados realizados entre os estabelecimentos da mesma empresa, somente tendo direito de crédito o frete contratado para entrega de mercadorias aos clientes, na venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Enquanto, no acórdão indicado como paradigma, concluiu-se que as despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos, pagas e/ou creditadas às pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos de PIS e Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ou de ressarcimento/compensação.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, não se devem ignorá-las, pois foram apresentadas tempestivamente pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, importante, a priori, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e de Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das referidas Leis ("IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor").

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa. Eis que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

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

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida. Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

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

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

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

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do

que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, nota-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

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

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

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

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

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

Não menos importante, constata-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

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

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

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

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva

incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

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

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

Isso, ao dispor:

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

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

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entendese como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]”

· art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus): “Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**;*

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

II utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicandose os mesmos

já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

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

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

a. Serviços utilizados na prestação de serviços;

b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou **produtos destinados à venda**;

c. Bens utilizados na prestação de serviços;

d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;

f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

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

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

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

Nesse íterim, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de "despesa necessária" para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não

cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinadas à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

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

· Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;

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

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

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

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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

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

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

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva.

Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

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

prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a do produto ou serviço daí resultantes.

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

7. Recurso especial provido. "

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

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

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

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

Precedentes.

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

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

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Dessa forma, para fins de se elucidar a atividade do sujeito passivo, importante recordar que é pessoa jurídica de direito privado, dos ramos de indústria, comércio, importação e exportação de alimentos, em especial, o arroz.

Os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país;

Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer que, tendo em vista que:

A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e são realizados com a demora usual de 15 dias até a chegada do produto, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas;

A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.

*É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. **A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda.** Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.*

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

"Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, conheço do recurso especial do contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

Rodrigo da Costa Pôssas".

Dispositivo

Processo nº 13603.724504/2011-32
Acórdão n.º **9303-007.232**

CSRF-T3
Fl. 22

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional e dou provimento ao Recurso da Contribuinte. "

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, os recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte foram conhecidos e, no mérito, o colegiado negou provimento ao recurso da Fazenda e deu provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas