



A B2 - R

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

**Processo nº** 13982.000901/2004-79  
**Recurso nº**  
**Acórdão nº** 3202-00.245 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2010  
**Matéria** RESSARCIMENTO COFINS  
**Recorrente** Oeste Aves Agro Industrial Ltda  
**Recorrida** DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

**COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM. INSUMOS.**

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Pleito deferido.

**INSUMOS. FRETE. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE INCOMPLETO. REGIME ESPECIAL DE ESTADO MEMBRO. FORMALIDADES NÃO COMPROVADAS.**

Criado regime especial que excepciona exigência de formalidades fiscais, deve-se demonstrar o cumprimento das exigências de adesão a tal regime através da apresentação de documentos comprobatórios.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente Substituta

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Editado em: 13/01/2011.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Heroldes Bahr Neto, João Luiz Fregonazzi, Rodrigo Cardozo Miranda e Gilberto de Castro Moreira Junior. Ausente justificadamente o conselheiro José Luiz Novo Rossari. Presente a conselheira Maria Regina Godinho de Carvalho.

## Relatório

Em breve síntese, trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para a COFINS por meio do qual a contribuinte pleiteia a repetição do montante de R\$ 82.957,84, referente ao segundo trimestre de 2004.

Ao analisar o pleito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC o deferiu apenas parcialmente, reconhecendo a existência de crédito da COFINS passível de ressarcimento, no montante de R\$ 21.371,50.

Irresignada, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade alegando que:

1. As mercadorias e suas respectivas notas fiscais que não foram aceitas pelo Fisco, referem-se principalmente, a aquisições de embalagens e a contratação de serviços de fretes, para a entrega dos produtos industrializados ou para o transporte dos insumos da recorrente;
2. Entretanto, a recorrente entende ser equivocado o procedimento de glosa das aquisições de embalagens e da contratação dos serviços de frete para o transporte dos insumos, e, dos produtos industrializados pela recorrente, uma vez que as referidas embalagens são utilizadas para transportar os insumos e os produtos industrializados pela recorrente, quando não para entregar os produtos industrializados aos clientes da recorrente, sem as quais (embalagens) não seria possível o desenvolvimento das suas atividades;
3. Nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03, fica assegurado ao contribuinte o desconto de créditos da COFINS na alíquota de 7,6%, sobre todos os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
4. No que se refere aos *materiais de embalagens* adquiridos para o acondicionamento dos produtos industrializados pela recorrente, tem-se que estas mercadorias integram o conceito de matéria-prima, tal como ocorre com a *matéria prima direta e indireta*, razão pela qual, já nesta primeira parte, a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Joaçaba deve ser reformada, para o efeito de deferir o crédito da contribuição ao PIS descontado sobre as embalagens indicadas no relatório do parecer fiscal;
5. No que se refere aos fretes igualmente glosados pelo Fisco, vale observar que assim como ocorre com as embalagens, tais serviços representam custo de produção, ou simplesmente insumos, pois se referem a prestações de serviços contratados para o transporte de insumos, como pintos, frangos vivos, e insumo utilizados na industrialização dos produtos fabricados pela recorrente, de acordo com o seu objeto social;
6. Por todo o exposto, requer o deferimento do pedido para o efeito de deferir o crédito da COFINS descontada sobre as notas fiscais de aquisição de embalagens para o acondicionamento dos produtos industrializados pela recorrente, assim como sobre os serviços de fretes

contratados para o transporte dos insumos utilizados pela recorrente, tal como já esclarecido anteriormente.

Após o julgamento em primeira instância que decidiu pela manutenção das glosas parciais, a recorrente interpôs recurso de manifestação de inconformidade, que foi julgado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, através do Acórdão nº 13.24.619/2009, proferido pela 5ª Turma, que decidiu por negar provimento ao recurso e manter as glosas. Essa decisão da DRJ/RJ pode ser sintetizada nas seguintes questões:

1. Existência de vedação expressa pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, ao crédito da COFINS sobre material de embalagem definido como "embalagem de apresentação", vedações também previstas na Lei 10.833/03; e
2. Inexistência de previsão legal para o creditamento da COFINS calculado sobre as despesas incorridas com os serviços de fretes para o transporte de insumos e de fretes para o transporte de produtos industrializados pela recorrente, se esses conhecimentos de transporte indicarem como remetentes das mercadorias a expressão "diversos".

Para o esclarecimento desses dois pontos a Recorrente alega, em síntese, em suas razões recursais que:

1. Quanto à glosa referente às embalagens: *são elas utilizadas para transportar os produtos industrializados aos clientes da recorrente, sem as quais (embalagens) não seria possível o desenvolvimento das suas atividades, entrando como verdadeiro custo da sua produção, com natureza clara de insumo. São embalagens maiores (caixas), que servem para acondicionar as dezenas de embalagens menores. Ressaltando ainda, que após o uso (transporte/exposição), os insumos (caixas) não são reaproveitados, e sim, descartados.*

2. Quanto à glosa referente ao frete: *assim como as embalagens, tais serviços devem ser considerados como custo da produção, pois se referem a prestações de serviços contratadas para o transporte de insumos utilizados estritamente na industrialização dos produtos fabricados pela recorrente, de acordo com o seu objeto social. Esses fretes também servem para o transporte das mercadorias industrializadas pela recorrente, até o estabelecimento de seus clientes. A situação de falta de detalhamento no conhecimento de transporte que impede o ressarcimento do crédito decorre unicamente do fato de que os transportadores prestam diversos serviços de fretes mensalmente à recorrente e emitem uma única nota fiscal mensal para cobrar esses serviços. Na verdade, são transportadores pessoa jurídica que possuem regime especial de emissão de documentos fiscais, concedido pelo Estado de Santa Catarina, que os dispensa de emitir um conhecimento de frete para cada carga, já que o cliente pagador é sempre o mesmo (a recorrente). Por sinal, este regime especial, concedido pelo Estado de Santa Catarina, ocorre com todos os frigoríficos de aves e suínos sediados no Estado.*

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa os autos posteriormente distribuídos a este Conselheiro e, agora, submetidos a julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual passo à análise do mérito.

Verifica-se, no caso em análise, que toda a discussão reside no entendimento do que vem a ser insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS. Ou seja, é de primordial importância analisar e definir o conceito de "insumo" a ser utilizado no cálculo das contribuições ao PIS e COFINS não cumulativas, a fim de limitarmos quais despesas serão caracterizadas como tal na sistemática de apuração de créditos das referidas contribuições.

### **Considerações preliminares - Insumo**

Ao tratar do tema a Receita Federal do Brasil editou Instruções Normativas a definir o conceito de insumo para fins de apuração do PIS (artigo 66, § 5º da Instrução Normativa nº 247/02) e da COFINS (artigo 8º, § 4º da Instrução Normativa nº 404/04). Vejamos:

*"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:*

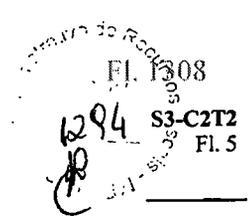
*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

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

Citados atos regulamentares utilizaram-se da definição de insumo contida na legislação do IPI para estabelecerem o conceito de insumo para apuração do PIS e COFINS não cumulativos.

Contudo, é até intuitivo não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/Cofins) e industrialização de produto (IPI). Nesse sentido, vale transcrever a lição de José Antônio Minatel, *verbis*:

*"Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a auferir, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação*



*de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias."*

(Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005, p. 180)

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco é categórico ao destacar a impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS:

*"Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.*

*Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.*

*Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, §3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (= algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.*

...

*Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo".*

*Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.*

*Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.*

...

*No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).*

*Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.*

*Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:*

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;*
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e*
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto "produto".*

*(Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008)*

Portanto, ao pretender estender o conceito de insumo utilizado para fins de IPI ao PIS e COFINS, os atos regulamentares editados pela Receita Federal do Brasil infringem e estricta legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de insumo. Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira é categórico ao afirmar que:

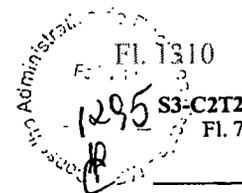
*"Sem ser necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de quantificação da Cofins e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis n. 10.637 e 10.833.*

*Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da Cofins e da contribuição ao PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei n. 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º."*

*(Aspectos Relacionados à 'Não-Cumulatividade' da COFINS e da Contribuição ao PIS". PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.)*

Sobre o assunto, entendo oportuno destacar, ainda, trecho de minuta do voto proferido pelo conselheiro Henrique Pinheiro Torres, presidente da 3ª Seção do CARF, ao julgar o processo nº 11065.101271/2006-47:

*"A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que*



*inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*

*Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de "insumos" aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão "insumos", claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu "serviços", de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada."*

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é muito mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, "*constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.*" E continua o mesmo autor discorrendo sobre o tema da seguinte forma:

*“Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 2.2.1979.*

*Com efeito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei nº 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST nº 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e jurisprudência. Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas. (grifos nossos).”*

(Aspectos Relacionados à ‘Não-Cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS”. PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47 e 48)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.

Natanael Martins, ao tratar do conceito de insumos, assim leciona:

*“Tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade. (...)”*

*No caso da Contribuição ao PIS e a COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*Não sem razão que o PIS e a COFINS ‘não-cumulativos’ elegem outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil. (...)”*

*Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.”*

(“O conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS”. In PIS/COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, PP. 203-204)

Já Edmar O. A. Filho<sup>1</sup> explora de forma notável a expressão “bens e serviços, utilizados como insumo”, do próprio artigo 3º das Leis do PIS e da COFINS. Para ele, “o vocábulo “utilizado” é ordinariamente adotado para fazer referência a algo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou que serviu para alguma finalidade.”

<sup>1</sup> “Créditos de PIS e COFINS sobre insumos”, Prognose Editora, São Paulo: 2010, pg. 54.

Foi esse, inclusive, o entendimento acatado unanimemente pela Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes, conforme se observa no voto do conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho abaixo transcrito, *verbis*:

*“Em relação ao direito de crédito da Cofins sobre insumos utilizados no processo produtivo, prescreve o art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a 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.*

*Conforme Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte do PIS e da Cofins não-cumulativos tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como ‘insumos’ na fabricação de produtos destinados à venda.*

*De modo que se as leis que instituíram essas contribuições não conceituam ‘insumos’, e tampouco impuseram o recurso à legislação do IPI para se colher o seu conceito, outra conclusão não se nos descortina senão a de que o legislador invocou o significado comum do verbete.*

*Nesse contexto, é correto afirmar que os insumos correspondem aos elementos necessários à produção de produtos e serviços.*

*Cumprе assinalar, ainda, que as próprias leis disciplinadoras do PIS e da Cofins não-cumulativos assinalaram a existência de uma diferença entre insumos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Segundo essas leis, a palavra insumos compreende estes, porém estes não significam, necessariamente, insumos.*

*Essa idéia é também corroborada pelo fato de que na legislação do PIS e Cofins a palavra insumos corresponde literalmente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas a Lei 10.637/02, por seu turno, para designar a mesma coisa, utiliza-se de ambos os termos, conforme se nota da leitura dos arts. 3º, 29 e 53.*

*Assim, não é correta a premissa, muito corrente aliás, de que o conceito de insumos, para fins das legislações de PIS e Cofins, seja pura e simplesmente aquele fornecido pela legislação do IPI, pois nesse caso trata-se de uma concepção técnica.*

*Impõe-se concluir, nessa esteira de considerações, que o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas.*

*Seja dito, de passagem, que disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.*

*Também é de se mencionar que existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos, como devidamente aduzem os §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

*Na hipótese de a pessoa jurídica se sujeitar à incidência não-cumulativa do PIS, em relação apenas a parte de suas receitas, o*

*crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (§ 7º). No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e aqueles submetidos ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (§ 8º).*

*Portanto, sob minha ótica, o termo 'insumos' dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos [os] custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos." (Cf. Eric Castro e Silva. "Definição de 'Insumos' para Fins de PIS e Cofins não Cumulativos". Revista Dialética de Direito Tributário nº 170, p. 20-30)*

No mesmo sentido, destacamos trecho de voto do Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, ao se pronunciar sobre o tema nos autos do processo administrativo nº 10932.000016/2005-78:

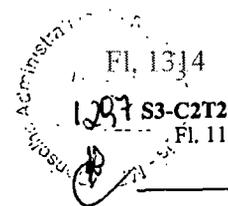
*"Com relação a este último tópico, faço lembrar a todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não-cumulatividade há que observar a adoção da legislação do IRPJ para a definição do que são 'insumos' (RV nº 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473).*

*Feito esse intróito, entendo que assiste razão à recorrente quando promoveu a exclusão das despesas com seguros para fins de cálculo do PIS, relativamente aos meses de dezembro de 2002 a julho de 2004, quando teve início a exigência não-cumulativa do PIS (lei nº 10.637/2002).*

*In casu, a fiscalização glosou os valores correspondentes aos aproveitamentos dos créditos originários de despesas dos contratos de seguros firmados pela recorrente.*

*A realização de tais glosas, a meu sentir está em descompasso com a legitimidade do procedimento adotado pela recorrente, que tem como objeto social o "Transporte de cargas em geral, especialmente de veículos, bem como suas partes e peças; por via rodoviária ou em conjunto com outras modalidades; (...) Serviços de reparos, manutenção, colocação e instalação de equipamentos e acessórios em veículos, (...) Serviços de armazéns gerais; (...)"*

*Da simples leitura das atividades da recorrente, extrai-se que a contratação de seguros está estrita e necessariamente vinculada a suas atividades fim; sendo que assim devem ser tidas como despesas operacionais, conforme, aliás, dispositivos contidos no RIR/99 (Decreto 3000/99 – parágrafo 1º do art. 299)."*



É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

### **Embalagem**

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (embalagens e frete), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização das referidas embalagens e do frete não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda.

Isto posto, em que pese a consideração pela respeitável decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, ao não admitir a apuração de créditos referentes às embalagens, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que estas caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da recorrente, sendo inclusive descartadas as embalagens ao final do processo produtivo, esgotando ali o seu valor, daí ser certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para a COFINS.

### **Frete**

Quanto à questão do frete, a glosa mantida pelo Fisco (DRJ/RJ) recai sobre uma questão específica, que é a falta de elementos no Conhecimento de Transporte.

Nesse ponto específico o recorrente esclarece que *"tal situação decorre unicamente do fato de que os transportadores prestam diversos serviços de fretes mensalmente à recorrente e emitem uma única nota fiscal mensal para cobrar esses serviços. Na verdade, são transportadores pessoa jurídica que possuem regime especial de emissão de documentos fiscais, concedido pelo Estado de Santa Catarina, que os dispensa de emitir um conhecimento de frete para cada carga, já que o cliente pagador é sempre o mesmo (a recorrente). Por sinal, este regime especial, concedido pelo Estado de Santa Catarina, ocorre com todos os frigoríficos de aves e suínos sediados no Estado"*.

Não obstante a recorrente tenha explicado o motivo de no Conhecimento constar apenas a informação "diversos", ela ainda faz menção à legislação local, vejamos:

*"O regime especial para a emissão de um único conhecimento de transporte para diversas operações de transportes de mercadoria, tem previsão no art. 67 do Anexo 5 do RICMS/SC, que assim prescreve:*

#### **Subseção II**

#### **Da Dispensa de Conhecimento no Transporte Vinculado a Contrato**

*Art. 67. Nas prestações internas de serviço de transporte vinculado a contrato que envolva repetidas prestações de serviço de transporte poderá ser dispensada, mediante regime especial concedido pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual ao transportador contratado, a emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas a cada prestação.*

*§ 1º Na prestação de serviço amparada por regime especial previsto neste artigo, será observado o seguinte:*

*I — na Nota Fiscal relativa à mercadoria será mencionada a dispensa da emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas e número do regime especial;*

*II — o condutor do veículo deverá portar, para exibição ao fisco o, original ou cópia reprográfica do contrato e do documento concessório do regime especial.*

*§ 2º O conhecimento de transporte emitido na forma deste artigo não poderá compreender operações relativas a mais de um período de apuração.*

A comprovação de ocorrência de tais circunstâncias alegadas, no entanto, é vital para o deslinde da questão.

Como visto, a legislação de Santa Catarina citada aponta como sendo requisitos necessários à fruição de tal regime especial o que segue:

*Art. 67. (...).*

*§ 1º Na prestação de serviço amparada por regime especial previsto neste artigo, Será observado o seguinte:*

*I — na Nota Fiscal relativa à mercadoria será mencionada a dispensa da emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas e número do regime especial;*

*II — o condutor do veículo deverá portar, para exibição ao fisco o, original ou cópia reprográfica do contrato e do documento concessório do regime especial.*

*§ 2º O conhecimento de transporte emitido na forma deste artigo não poderá compreender operações relativas a mais de um período de apuração.*

O fato é que não se verifica nos autos cópia desses documentos comprobatórios de adesão ao regime especial, sendo fundamental a comprovação do alegado pela Recorrente.

Conforme se depreende da análise dos autos, inexistem provas que demonstrem o preenchimento do requisito legal acima exposto, tendo a Recorrente apresentado apenas meras alegações.

É cediço, segundo máxima antiga, que *“fato alegado e não provado é mesmo que fato inexistente”* (Humberto Júnior, Curso de Direito Processual Civil 36ª Edição, Editora Forense, p. 373).

Quando da apresentação de suas alegações deveria ter a ora Recorrente acostado aos autos documentos comprobatórios de que a falta de detalhamento no Conhecimento de Transporte se devia a regime especial criado pelo RICMS/SC, motivo pelo qual não se pode reconhecer e dar procedência a tal pedido.

#### **Dispositivo**

Portanto, diante de tudo o que foi exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, para dar provimento parcial ao mesmo em relação ressarcimento dos créditos decorrentes da aquisição de embalagens, e mantenho a decisão *a quo* no que tange a ressarcimento dos créditos relativos ao frete por falta de elementos comprobatórios.

Gilberto de Castro Moreira Junior