



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

Processo n° 13983.000102/2004-92
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.225 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria PIS
Recorrente SADIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda.

Para ter direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas, PIS e Cofins, também é necessário que os bens ou serviços sejam adquiridos de pessoas jurídicas. Não dá suporte ao creditamento notas fiscais internas produzidas pela própria pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, deixando de conhecê-lo quanto à matéria relativa ao crédito presumido de aquisições de pessoas físicas e cooperativas. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte SADIA S.A. (fls. 1.841 a 1.917) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3301-00.818** (fls. 1.826 a 1.835) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 28/02/2011, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

Ementa:

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. A condição imposta para o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, gerados pela aquisição de insumos com incidência da contribuição, é a efetiva utilização do insumo no processo produtivo, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens/serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam efetivamente aplicados na produção ou fabricação do produto.

TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As meras transferências internas de mercadorias, vale dizer, entre os estabelecimentos da própria recorrente, não ensejam a geração de créditos de PIS/Pasep, nos termos delineados no art. 3º, § 3º, I e II da Lei nº 10.637, de 2002, porquanto, de acordo com a sistemática da não-cumulatividade o

que se busca é evitar a incidência em cascata da aludida contribuição, e, se em momento anterior não houver a incidência de contribuição não justifica a geração de crédito destinado compensar o fabricante.

DESPESAS FINANCEIRAS.

Somente as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos são capazes de gerar crédito de PIS/COFINS com direito de seu respectivo aproveitamento, meras despesas financeiras, não decorrentes de empréstimos e financiamentos não são capazes de gerar crédito com direito ao respectivo aproveitamento.

Recurso Improvido.

Nessa oportunidade, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 1.841 a 1.917), alegando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, postulando seja adotado o critério da pertinência daquele bem ou serviço ao processo produtivo. Colacionou como paradigma o acórdão 3803-004.025. Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que devem ser considerados como insumos os itens que guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 14 de julho de 2015 (fls. 1.935 a 1.968), proferido pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 156 a 164) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência foi interposto tempestivamente pela Contribuinte, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

O recurso especial merece ter prosseguimento com relação ao conceito de insumos para crédito de PIS e COFINS no regime da não-cumulatividade. Entretanto, quanto ao crédito presumido das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas (não pessoas jurídicas) não deve ter prosseguimento, pois não foi juntado acórdão paradigma quanto ao tema.

Assim, terá prosseguimento parcial somente com relação aos insumos para fins de créditos de PIS e COFINS no regime da não-cumulatividade.

Mérito

1. Cerceamento do direito de defesa

Preliminarmente, o Contribuinte traz em seu recurso especial a alegação de cerceamento do direito de defesa, a qual não merece prosperar.

Aduz ser nulo o acórdão recorrido por não ter apreciado "*detidamente o argumento relativo às divergências apuradas entre os valores informados no DACON e os efetivamente comprovados, trazido no bojo do Recurso Voluntário*". Prossegue a sua argumentação, no sentido de que foram rechaçados os cálculos efetuados no Auto de Infração, sendo que tais elementos não restaram analisados em sede de julgamento de recurso voluntário.

No entanto, da leitura do acórdão recorrido depreende-se que se fundamentou o julgado, precipuamente, no conceito de insumos da Lei nº 10.637/02 e de serem os gastos considerados essenciais ou não ao processo produtivo da Recorrente para a manutenção das glosas. O principal argumento não está nas diferenças entre os valores apurados pela Fiscalização e aqueles indicados pela Contribuinte, mas sim nos próprios itens tomados como créditos de PIS não-cumulativo.

Assim, não há de se falar em cerceamento do direito de defesa.

2. Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS não-cumulativo

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de insumos para determinação do que pode ser utilizado pela Contribuinte como crédito de PIS não-cumulativo, em especial em relação aos gastos com: (a) transferências internas de mercadorias; (b) serviços diversos; (c) despesas administrativas que não se constituem em insumos e (d) despesas financeiras.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** 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; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). 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; [...].

² **Constituição Federal de 1988. 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 sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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. (grifou-se)

demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processo no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

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 elastecidos.

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 atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade 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.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema está novamente em julgamento no recurso especial nº 1.221.170 - PR, pela sistemática dos recursos repetitivos, contendo votos pelo reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério amplo/próprio na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. O julgamento não foi concluído até a presente data.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, para definição de insumo, mantém-se pela adoção de critério próprio/amplo em função da receita, atendendo aos requisitos da pertinência, relevância e essencialidade. Embora existam casos isolados cujas decisões adotaram o critério restritivo (IPI), não há fato novo ou mudança de entendimento do Tribunal da Cidadania suficiente para acarretar mudança de posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia adotando premissa de julgamento equivocada e, ainda, violando frontalmente o princípio da segurança jurídica.

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

De posse do critério a ser adotado para definição dos insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativos, adentrar-se-á a análise do caso concreto.

A Contribuinte é pessoa jurídica que atua no ramo da agroindústria, com atividade principal de frigorífico, englobando a fabricação de gêneros alimentícios. Em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, exemplificativamente: Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde.

No caso específico dos autos, passam a ser analisados os itens trazidos como insumos pela pessoa jurídica:

(a) transferências internas de mercadorias: na decisão recorrida foi consignado que *"o contribuinte também computou como crédito simples operações de transferência de produtos entre seus diversos estabelecimentos, que não se constituem em aquisição de insumos, mas de simples movimentação de mercadorias, não havendo como gerar direito a crédito, conforme disposto no art. 3º, II, e § 3º, da Lei nº 10.637/2002....;"*

Ocorre que, considerando a sua essencialidade ao processo produtivo, as transferências internas de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa geram direito a crédito de PIS e COFINS. Nesse sentido, decidiu este Colegiado consoante acórdão nº 9303-005.156, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, e cuja ementa é transcrita abaixo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008 CRÉDITO.

FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep 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.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

(grifou-se)

(b) serviços diversos: consoante descrito no acórdão recorrido, "computou-se também como crédito gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com impressão, lojas de conveniência, etc, tratando-se, portanto, de gastos e desembolsos, que não se enquadram no conceito de "insumos" utilizados na produção de bens ou de serviços, caracterizando-se como despesas normais e

usuais, que não se incorporaram aos bens produzidos e deles dissociadas, sem arrimo, portanto, na Lei nº 10.637/2002 [...]."

(c) despesas administrativas que não se constituem em insumos: " ... *que se referem a: despesas médicas; despesas de assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de sindicatos, ... uma vez que somente podem ser considerados como insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção dos serviços ou fabricação dos bens, ou seja, quando aplicados;*

Com relação aos itens acima, entende-se pela manutenção da glosa dos créditos de PIS e COFINS. Isso porque se tratam de despesas usuais e administrativas, que não se relacionam com a produção ou fabricação do produto, não podendo ser considerados como essenciais, pertinentes e/ou necessários ao processo produtivo. Não se amoldam portanto ao critério da essencialidade de interpretação do art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

(d) despesas financeiras: " *relativamente aos créditos do PIS não-cumulativo apropriados sobre "despesas financeiras", a análise dos registros do livro Razão às contas "3670210 Desp. Financeiras-IOE-Comissões s/ Financiamentos" e "3670201-Desp. Financeiras-Contratos de Financiamentos" evidenciou a apropriação de valores que não se caracterizam como receitas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, conceituadas no art. 374 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), a exemplo de IOF s/ prêmio de seguro, pagamento apólice de seguro, despesas de repasse IOF a cartão de funcionários, etc, sendo, portanto, passíveis de glosa ...;"*

No que tange às despesas financeiras, embora a Lei nº 10.637/2002, na redação vigente à época dos períodos de apuração em análise, contivesse previsão de créditos de PIS não-cumulativo sobre despesas financeiras, seriam somente sobre aquelas decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, o que não se enquadra ao caso dos autos.

Diante do exposto, é conhecido parcialmente o recurso especial da Contribuinte e, na parte conhecida, dá-se provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito de PIS não-cumulativo com relação aos créditos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos.

É o Voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com a devida vênia à ilustre conselheira relatora, mas dirirjo do seu entendimento quanto à possibilidade de se apropriar de créditos decorrentes da apuração não-cumulativa do PIS, sobre as despesas decorrentes de supostas transferências internas de mercadorias.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

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

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...).

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

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

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

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

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

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

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

(...).

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente voto, estamos a discutir sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos a título de transferências internas de mercadorias. Com a devida *venia* ao entendimento da relatora, não estamos tratando aqui de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Fosse isso, a discussão teria que girar, não em relação ao conceito de insumos, mas quanto ao entendimento adotado por alguns conselheiros de que poderiam tratar-se de "frete nas operações de venda" ventilada no art. 3º, inc. IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Mas a glosa que se discute não é essa. Transcrevo abaixo, trecho do Despacho Decisório no qual fundamentou as glosas a este título (e-fls. 1553 e seg.):

(...)

II — Transferências internas de mercadoria

Computou, também, como crédito simples operações de transferência de produtos entre seus diversos estabelecimentos. Assim não se constituindo em aquisição de insumos, não há como gerar direito a crédito. De fato, o documentário fiscal indica como natureza da operação o código Fiscal de operações (CFOP) como 1.21, inexistente no atual sistema, não se podendo concluir se trate de operação de aquisição, mas de simples movimentação de produtos entre seus estabelecimentos industriais, sendo veda pelo art.3º art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002., a seguir demonstrado:

(...)

Data	Fornecedor	Nr. NF	Valor	FLs.
05.05.2003	SADIA S/A	19464	59,40	1003/1078
08.05.2003	SADIA S/A	19485	59,40	
08.05.2003	SADIA S/A	19486	59,40	
08.05.2003	SADIA S/A	19487	59,40	

(...)

De vero, o parágrafo 3º, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, está assim redigido, sendo certa a glosa sobre tal parcela, portanto, "verbis" :

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

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

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

(...)

No quadro com a relação dos documentos de créditos apropriados, que se mostra acima apenas um pequeno pedaço, a título de exemplo, extrai a nota fiscal nº 19485, a

qual consta cópia à e-fl. 1010. Verifica-se que se trata de uma nota fiscal emitida pela própria interessada, Sadia S/A, a título de transferência interna dentro do mesmo estabelecimento de Lenha Eucalipto na quantidade de 18 m3 com valor da operação de R\$ 59,40. Evidente que este documento não atende os requisitos para apropriação de créditos da não cumulatividade sobre ele. Como visto acima, os bens e serviços devem ser adquiridos de pessoas jurídicas outras e não dela própria. As notas fiscais que seguem nas páginas seguintes possuem a mesma característica. Nesse sentido, interessante observar como o acórdão recorrido abordou esta matéria com grifos meus:

(...)

As meras transferências internas de mercadorias, vale dizer, entre os estabelecimentos da própria recorrente, não ensejam a geração de créditos de PIS/Pasep, nos termos delineados no art. 3º, § 3º, I e II da Lei nº 10.637, de 2002, porquanto, de acordo com a sistemática da não-cumulatividade o que se busca é evitar a incidência em cascata da aludida contribuição, e, **se em momento anterior não houver a incidência de contribuição não justifica a geração de crédito destinado compensar o fabricante.**

(...)

Da leitura do recurso especial apresentado pelo contribuinte pode-se observar que ele ataca genericamente o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins, mas não contesta especificamente o trecho acima apontado do acórdão recorrido, no qual confirma a acusação da fiscalização de que não se trata de aquisição de bens ou serviços de pessoas jurídicas aptas a gerar o crédito das contribuições.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal