



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

Processo nº 13986.000005/2005-51
Recurso nº 867.101 Voluntário
Acórdão nº **3802-000.769 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente RENAR MÓVEIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, 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.

O termo insumo, portanto, apresenta-se associado à sua aplicação direta no processo produtivo (conceito jurídico de insumos). Assim, para fins de creditamento do imposto, consideram-se como insumos, além das matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não incluídos no ativo imobilizado – que se consumam por decorrência de uma ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Caracteriza industrialização qualquer operação que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

Assim, somente as embalagens de apresentação devem ser consideradas como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e por conseguinte, servirem de base para o cálculo de

créditos, o que não ocorre, com as embalagens utilizadas especificamente para acondicionar mercadorias para transporte porquanto não foram utilizadas no processo de industrialização e transformação do produto final.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito, no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes – quando sujeitos ao pagamento da contribuição - utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Tatiana Midori Migiyama (substituta).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Renar Móveis S/A contra Acórdão nº 07-19.640, de 23 de abril de 2010 (fls. 1.467 a 1.477-v), proferido pela 4ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC, que não reconheceu a diferença do direito creditório pleiteado no valor objeto de glosa pela fiscalização.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Cofins, relativo ao 4º Trimestre de 2004.

A Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC manifestou-se pelo deferimento parcial do direito creditório postulado, com base no não acatamento da apuração de créditos em relação a operações de aquisição de bens caracterizados como embalagens destinadas precipuamente ao transporte de produtos acabados, aquisição de serviços de transportes de documentos, aquisição de combustíveis e lubrificantes consumidos por automóveis, encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como pela inclusão de receitas não consideradas pelo contribuinte no rateio proporcional.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Aduz que as embalagens, mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para o transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais, são insumos consumidos na fase final de industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Requerente.

Afirma que não há na lei qualquer vedação restringindo o desconto de crédito de Cofins sobre as aquisições de insumos de materiais de embalagem.

Aduz que a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, permite o desconto de créditos calculados sobre insumos necessários a obtenção de produtos elaborados pela contribuinte, em sentido amplo e sem restrições.

O conceito de insumo presente no art. 8º, §4º, da IN SRF nº 404/2004 define a amplitude do conceito de insumo, incluindo toda e qualquer aquisição de material de embalagem.

Afirma ainda que o legislador foi além, possibilitando o crédito inclusive sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03).

Em relação a aquisição de combustíveis e lubrificantes, afirma que os mesmos são, de fato, utilizados no processo de fabricação. Como prova, a recorrente anexa plano de contas e balancetes mensais.

Ressalta que os combustíveis e lubrificantes utilizados em seus diversos veículos encontram-se escriturados em sua contabilidade em contas distintas, e não foram objeto de pedido de ressarcimento.

Requer, desta forma, a inclusão na base de cálculo do crédito de PIS não cumulativo os valores referentes a embalagens destinadas ao transporte e combustíveis e lubrificantes.

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte em acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Cientificado do referido acórdão em 10 de maio de 2010 (fl. 1.478), o interessado apresentou recurso voluntário em 09 de junho de 2010 (fls. 1.491 a 1.504) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

Acrescenta não ser cabível, para fins de creditamento do COFINS não-cumulativo, a distinção entre embalagem de apresentação e embalagem para transporte.

Anota que essa distinção seria válida somente quando a incidência do imposto estivesse condicionada à forma de embalagem do produto. Ou seja, tal conceituação seria necessária para definir quando há ou não industrialização (caracterização por ficção jurídica) nos casos em que as operações de acondicionamento ou reacondicionamento ocorressem de forma isolada (sem outros processos de industrialização). Tal distinção não poderia ser transposta para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Registra ainda que a vedação aos créditos de PIS e COFINS ofende ao princípio da não-cumulatividade porque as empresas que venderam o material de embalagem à Recorrente recolheram o PIS e a COFINS aos cofres públicos. E a Recorrente, por sua vez, arcou com o ônus financeiro das contribuições embutido no preço do material de embalagem adquirido, constituindo custo efetivamente incorrido.

Argúi que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS adquiriu status constitucional, com a edição da EC nº 42/2003, e a lei ordinária não poderia dispor sobre essa sistemática de recolhimento como bem pretendesse, devendo seguir parâmetros objetivos para definir o seu alcance. A partir de então, o regime não-cumulativo não poderá mais ser restringido por normas infraconstitucionais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Relator

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Aponte-se, de início, que os limites do presente litígio se restringem à discussão dos créditos em relação a operações de aquisição de bens caracterizados como embalagens e aquisição de combustíveis e lubrificantes.

***Contribuição para o PIS e COFINS. Regime não-cumulativo.
Conceito de insumos.***

O regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da Medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 trouxeram as seguintes disposições sobre a específica matéria em comento:

Lei n.º 10.637/2002:

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) (grifou-se)*

[...]

Lei n.º 10.833/2003:

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) (grifou-se)*

[...]

Dessa forma, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2002, bem como o correspondente preceito da Lei nº 10.833/2003, prevêem o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Daí surge a necessidade de se definir, para fins de creditamento, o que são insumos no regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Enfrentando esse tema, o Conselheiro Francisco José Barroso Rios, em voto proferido nos autos do Processo nº 11020.000146/2004-75 (Acórdão nº 3802-00.334 – 2ª Turma Especial, em 02 de fevereiro de 2011), asseverou que *“da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas continuamente associado ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização, atividade que tem no IPI imposto especialmente instituído para sua tributação.”*

Trilhando esse mesmo caminho, também entendo que essas Leis, ao falarem em insumos utilizados *“na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*, criaram uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (conceito jurídico de insumos), devendo-se atribuir-lhe o mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI.

Assim, no que se refere especificamente ao conceito de insumos, vejamos as seguintes disposições trazidos pelo então vigente Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002) – mantidas pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seu artigo 226, I, *in verbis*:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Tal delimitação para o conceito de insumo, em verdade, há muito está disseminado na legislação tributária. A Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, atual Cosit, por meio do seu Parecer Normativo nº 65/1979, tratou da questão ao interpretar o artigo 66, I do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovado pelo Decreto nº 83.263/1979 (RIPI/1979) - correspondente ao artigo 164, I do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002):

.....
4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando

ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

.....

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integram no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo..”(negritos acrescidos)

Dessa forma, para fins de creditamento do imposto, consideram-se como insumos, além das matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de uma ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.

Assim, a IN SRF nº 247/2002, em sintonia com o desiderato do legislador ordinário, andou bem ao conceber ao termo “insumo” o mesmo sentido tradicionalmente empregado pela legislação do IPI:

Art. 66.

.....

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

Concernente à não-cumulatividade da COFINS, o mesmo regramento encontra-se disposto nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004.

Nesse mesmo sentido, há farta jurisprudência. Vejamos:

MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE - LEIS Nº 10.637/02, 10.833/03 - DEFINIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DEPENDE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL - DEFINIÇÃO DE INSUMOS - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO - VEDAÇÃO DE CREDITAMENTO NAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS OU DESONERADAS - ARTIGO 31 DA 10.865/04. I - O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão constitucional originária (IPI e ICMS), dependendo de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional; II - Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, conclui-se que: 1º) o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços; 2º) nada impede que uma das verbas previstas em lei venha a ser excluída pelo legislador, desde que observado o princípio da anterioridade nonagesimal, como estabelecido no artigo 31 da Lei nº 10.865/04, ao vedar o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos imobilizados adquiridos até 30.04.2004; 3º) legítima a regra do inciso III do § 1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determina que o momento do creditamento das verbas a que se refere (incisos VI e VII do mesmo artigo) deve ser quando ocorre o lançamento dos respectivos encargos de depreciação e amortização; 4º)

legítima a regra do § 2º (incisos I e II) do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que impede o creditamento na entrada de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou agraciados com desoneração das contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva. III - Apelação da impetrante desprovida.

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 303.823. Processo nº 2005.61.000285868. Relator: Souza Ribeiro. Data da decisão: 26/03/2009. Data da publicação: 07/04/2009)

DIREITO CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - LEGITIMIDADE ATIVA DO SINDICATO - COFINS E PIS - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03 - NÃO CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - CONCEITO DE INSUMO -- SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO - ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO Nº 04/2007 DA SRF. 1. Remessa Oficial tida por ocorrida, nos termos do artigo 475, I do CPC. 2. Sindicatos têm legitimidade ativa para, agindo como substituto processual, demandar em juízo a tutela de direitos subjetivos individuais de seus sindicalizados. 3. Desnecessidade de autorização expressa dos associados para o ajuizamento de ação judicial. A jurisprudência vem entendendo que a previsão constante no Estatuto autoriza a representação na via judicial. Os sindicatos possuem legitimidade extraordinária, na qualidade de substitutos processuais (artigo 6º do CPC), assim, estando expressamente autorizados (artigo 8º III da Constituição Federal), entram em juízo em nome próprio para defender direito alheio, ou seja, direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria que representa. 4. Originariamente, o princípio da não-cumulatividade era previsto na Constituição Federal apenas para os impostos sobre produtos industrializados (IPI, art. 155, IV, § 3º, II) e sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS, art. 155, II, § 2º, I), não alcançando as contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, inciso I, salvo as criadas com fundamento no § 4º do mesmo artigo, que são submetidas às regras do artigo 154, inciso I. 5. A definição de não-cumulatividade prevista nos dispositivos constitucionais "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" ou "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" - não se aplica àquelas contribuições contempladas no inciso I do artigo 195, para as quais somente com a Emenda nº 42, de 2003, passou a ser expressamente previsto o princípio da não-cumulatividade. Nada impedia a adoção desta técnica de arrecadação - a não-cumulatividade - para as contribuições sociais antes mesmo da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, como feito pela Medida Provisória nº 66/2002 (DOU 30.08.2002) convertida na Lei nº 10.637/2002 (DOU 31.12.2002) no que diz respeito ao PIS, e pela Medida Provisória nº 135/2003 (DOU 31.10.2003) convertida na Lei nº 10.833/2003 (DOU 31.12.2003), quanto à COFINS. 6. Esta nova previsão constitucional de não-cumulatividade das contribuições do inciso I, diverge daquela previsão constitucional originária, porque o texto remete a definição de seu conteúdo à lei que venha regulamentar os setores da atividade econômica em que deveriam tais contribuições ser não-cumulativas, o que importa em reconhecer a não obrigatoriedade da regra de não-cumulatividade para a generalidade dos casos e, conseqüentemente, a possibilidade de o legislador identificar outros critérios, situações e

condições para a fixação da regra da não-cumulatividade, como estabelecido nos artigos 3º, incisos I e II, 8º e 11, da Lei nº 10.637/02, e nos artigos 3º, I e II, 10 e 12, da Lei nº 10.833/03, o que até reforça, em uma compreensão genérica e global da sistemática constitucional para estas contribuições sociais, a regra do § 9º do mesmo artigo 195 da Constituição, que já havia sido incluído pela Emenda nº 20/98 e com redação alterada pela Emenda nº 47/2005, segundo o qual, embora regulando outro campo normativo, dispõe que tais contribuições podem ter "alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho", conferindo ao legislador a possibilidade de identificar as situações jurídicas individuais e graduar a incidência contributiva segundo a capacidade econômica do contribuinte, atendendo às peculiaridades individuais de cada setor da economia, assim conferindo efetividade ao princípio da isonomia tributária. 7. A isonomia tributária deve ser aferida e concretizada pelo Legislador diante das situações jurídicas específicas dos diversos setores econômicos, estabelecendo os créditos sujeitos a desconto na operação seguinte para efeito de aperfeiçoar a não-cumulatividade, descontos estes que devem corresponder, dentro de um critério de razoabilidade, àqueles oriundos de produtos ou serviços com incidência contributiva na operação anterior, não competindo ao Judiciário fazê-lo (criar hipóteses de dedução não previstas ou excluídas expressamente pela lei). O reconhecimento da inconstitucionalidade de todo o regime da não-cumulatividade instituído pelas referidas Leis somente poderia ser reconhecida se fosse demonstrado, efetivamente, que a norma discriminatória importasse na vulneração essencial do regime, o que não é possível reconhecer na legislação impugnada nestes autos sob uma alegação genérica de ofensa à não-cumulatividade. 8. A regra de não-cumulatividade estabelecida para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão constitucional originária (IPI e ICMS), depende de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional. Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de cujo confronto não se verifica qualquer vício das regras insertas na ADI nº 04/07 não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços. 9. Plenamente legítima a restrição estabelecida no Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF nº 4/2007, ante a inexistência de previsão legal para o creditamento pleiteado, também não se afigurando ofensa ao princípio da não-cumulatividade previsto para as contribuições PIS e COFINS, nem aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), da vedação de efeito confiscatório (CF, art. 150, IV), da propriedade (CF, art. 5º, XII) e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV). 10. Afastadas as preliminares. Remessa Oficial e Apelação providas. Ação improcedente.

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 299.565. Processo nº 2007.61.000093629. Relator: Juiz Souza Ribeiro. Data da decisão: 06/08/2009. Data da publicação: 25/08/2009)

PIS. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Os benefícios da não-cumulatividade foram conferidos aos optantes pela tributação pelo lucro real, acompanhados de uma alíquota superior (7,6% e 1,65%), enquanto que a alíquota menor (3% para a COFINS e 0,65% para o PIS) aplica-se às empresas optantes pelo sistema do lucro presumido inexistindo, nesse caso, vantagens fiscais semelhantes. Assim, o próprio sujeito passivo escolhe a modalidade de apuração da COFINS e do PIS mais vantajosa. O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS passam a ser não-cumulativos. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte. Se a carga tributária das contribuições não-cumulativas é excessiva para a impetrante, essa desigualdade não se deve à natureza da empresa, mas sim a sua escolha do regime de tributação. O conceito de insumo esposado na IN SRF nº 404/04 está de acordo com a legislação pertinente, uma vez que restringe o creditamento aos elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa.

(Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. Apelação Cível. Processo nº 2005.71.000277220. Relator: Luciane Amaral Corrêa Münch. Data da decisão: 21/10/2008. Data da publicação: 19/11/2008)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. IN/SRF Nº 404/02. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS. 1. As Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, ao instituírem o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, operaram, de um lado, a majoração da alíquota de 0,65% para 1,65%, e de 3% para 7,6%, respectivamente, e concederam, de outro, benefícios fiscais na forma de créditos escriturais que resultariam na redução da carga tributária das empresas, conforme disposto no art. 3º. Esse regime permite uma apropriação "semidireta" dessas contribuições incidentes em fase anterior, por meio da admissão de créditos decorrentes de insumos utilizados na produção, os quais são deduzidos das contribuições a recolher. 2. Somente pode ser considerado insumo o que se relaciona diretamente à atividade da empresa. 3. A IN/SRF nº 404/2004 não amplia o conteúdo legal, apenas reforça o modo legalmente previsto de aproveitamento dos créditos no sistema não

cumulativo do PIS e da COFINS, de modo que não incorre em vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade.

(Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. Apelação Cível. Processo nº 2009.71.070022302. Relator: Juíza Vânia Hack de Almeida. Data da decisão: 26/01/2010. Data da publicação: 03/03/2010)

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS DA IN SRF Nº 404/04. - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, erigida nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, traduz-se na redução da base de cálculo, havendo a dedução de créditos referentes às contribuições em comento, que já tenham sido recolhidas sobre bens e/ou serviços, objeto de faturamento em etapas anteriores. Pretende-se com isso minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento. - Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa. - O legislador ordinário se quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" e tantos outros. - A IN SRF nº 404/04 ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos. - Precedente do colendo TRF 4ª Região (AC 200772010007910- SC, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, DE 20.11.2008, AC 200772010002444 SC, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, DE 26.11.2008 e AC 200771070014746-RS, Rel. Des. Fed. VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DE 26.11.2008). - Apelação desprovida.

(Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Segunda Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 98.876 Processo nº 2006.84.000015998. Relator: Francisco Wildo. Data da decisão: 17/08/2010. Data da publicação: 26/08/2010)

Dos créditos relativos à aquisição de embalagens.

De início, como os créditos em análise, consoante disposição legal (artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), se referem a insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, vejamos o conceito de industrialização, no que se relaciona às embalagens, utilizado pelo Decreto n.º 4.544/2002 (Regulamento do IPI):

Art. 4º – Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n. 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

[...]

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou [...] Negrito apostro.

O artigo 6º do Decreto nº 4.544/2002 trouxe ainda as seguintes disposições:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

Desta sorte, resta clara a distinção feita pela norma entre “embalagem de apresentação” e “embalagem de transporte”, considerando apenas a primeira como caracterizadora de uma operação de industrialização.

Assim, somente as embalagens de apresentação devem ser consideradas como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e por conseguinte, servirem de base para o cálculo de créditos, o que não ocorre, com as embalagens de transporte.

Nesse sentido, vejamos a seguinte decisão judicial:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS. 1. A orientação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi dada pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, por meio de concessão de créditos taxativamente previstos em seus preceitos para que sejam aproveitados por

*meio de dedução da contribuição incidente sobre o faturamento apurado na etapa posterior. 2. Nessa ordem, o legislador estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos "insumos" adquiridos pela pessoa jurídica, assim considerados os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na fabricação de mercadorias destinadas à venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. 3. **Pode-se entender como insumo, portanto, todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina. Logo, as embalagens utilizadas especificamente para acondicionar mercadorias para transporte não estão abrangidas pela definição de insumos, porquanto não foram utilizadas no processo de industrialização e transformação do produto final.** 4. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. 5. *Apelação e remessa oficial providas.**

(Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. Apelação/Reexame Necessário. Processo nº 2007.72.010002444. Relator: Juiz Joel Ilan Paciornik. Data da decisão: 12/11/2008. Data da publicação: 25/11/2008)

No presente caso, a listagem das aquisições de embalagens objeto de glosas indica que a contribuinte adotou como critério o entendimento defendido de que toda e qualquer embalagem geraria direito a crédito. Com efeito, em suas manifestações recursais, admite-se que as embalagens objeto de glosa são utilizadas apenas para o transporte.

Dessa forma, não se podendo ter como apta à geração de créditos toda e qualquer aquisição de embalagens, tenho por correta a glosa promovida pela Unidade de origem.

Dos créditos relativos às aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes

Para uma melhor análise desse ponto, convém trazermos novamente à baila as disposições normativas insertas no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

Lei n.º 10.637/2002:

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) (grifou-se)*

[...]

Lei n.º 10.833/2003:

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) (grifou-se)*

[...]

Dessa forma, a legislação em estudo expressamente permite o creditamento de valores relativos a combustíveis e lubrificantes **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, ou seja, utilizados como insumo pela empresa em seu processo produtivo.

Entretanto, atento à redação do artigo 42 da Medida Provisória nº 2158-35, de 2001¹, não se pode perder de vista a alteração promovida pela Lei nº 10.865/2004 - que promoveu a inclusão ao parágrafo 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 de dispositivo segundo o qual “*não dará direito a crédito o valor 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*”.

Noutro giro, no presente caso, as notas fiscais apresentadas referem-se, em sua grande maioria, à aquisição de diesel comum, outras à aquisição de lubrificantes, querosene e gás, e algumas notas fiscais de prestação de serviços de lavagem de veículos.

Como bem destacado pela decisão recorrida, *observando-se as aquisições de combustíveis listadas, percebe-se que a quase totalidade delas refere-se a aquisições de diesel comum efetuadas em postos de abastecimento da cidade, em quantidades pequenas, destinadas, no mais das vezes, ao abastecimento de automóveis. Nada há que permita inferir o uso destes combustíveis no processo produtivo da contribuinte.*

Em consequência, havendo carência de comprovação de que os bens adquiridos - combustíveis e lubrificantes - tenham sido utilizados como insumo no processo produtivo da empresa, não há que se falar em direito a créditos.

¹ Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

Processo nº 13986.000005/2005-51
Acórdão n.º **3802-000.769**

S3-TE02
Fl. 1.546

Já no tocante à prestação de serviços de lavagem de veículos, além de evidentemente não se caracterizarem como aquisição de combustíveis e lubrificante, entendo também não lhe serem afetos a caracterização de insumo utilizado na produção ou fabricação de bens.

Com efeito, o creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observância das exigências legais, requer a perfeita comprovação do emprego dos bens e serviços adquiridos como insumos na atividade de produção ou fabricação da pessoa jurídica.

Dessa forma, tenho também por correta a presente glosa promovida pela Autoridade Fiscal.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente apelo recursal.

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2011

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda