



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

Processo n° 13896.721081/2013-12
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.318 – 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente CARGLASS AUTOMOTIVA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

Recurso Especial da Contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza, relator, Júlio César Alves Ramos, Andrada Marcio Canuto Natal e Demes Brito, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Erika Costa Camargos Autran.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Relator

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Erika Costa Camargos Autran, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela contribuinte contra o Acórdão nº 3403-003.310, de 14/10/2014, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada no trintídio regulamentar para a impugnação, precluindo-se o direito de fazê-lo posteriormente, a menos que se provem algumas das causas excepcionais previstas na legislação adjetiva.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO.

Os custos necessários à realização da atividade e da manutenção da fonte prestadora dos serviços somente podem gerar créditos da contribuição se previstos na legislação e cuja escrituração contábil estiver devidamente amparada por documentos hábeis e idôneos, que consignem as partes efetivamente envolvidas nas respectivas operações. Notas fiscais emitidas contra terceiros não amparam a tomada de créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE IMÓVEIS. COMPROVAÇÃO.

Os aluguéis de imóveis pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da pessoa jurídica, devidamente comprovados, ensejam o creditamento da contribuições social não cumulativa.

CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de crédito por aluguéis pagos restringe-se a prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, quedando não autorizada no caso de aluguel de veículos automotores, ainda que usados na atividade-fim.

CRÉDITOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEL. POSSIBILIDADE.

Autoriza-se o creditamento sobre o montante dos gasto com combustível insumido na prestação de serviço de troca e reparo de vidros automotivos em domicílio da clientela.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No Recurso Especial, por meio do qual pleiteou, ao final, a reforma do *decisum*, a Recorrente aponta interpretações divergentes quanto ao direito ao crédito sobre o frete pago no transporte de mercadorias entre seus estabelecimentos. Visando comprovar a divergência, apresentou alguns paradigmas, adotando a tese de que, em tal hipótese, caberia o crédito, oposta, portanto, à que foi adotada no acórdão recorrido.

As contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional encontram-se às fls. 13570/13582. E o exame de admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 13566/13568.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos, tal como proposto no exame de admissibilidade, que o recurso especial deve ser conhecido, embora, no mérito, como se verá, a ele deve ser negado provimento.

Com efeito, a só leitura das ementas dos acórdãos paradigmas comprovam a divergência, porquanto adotaram o entendimento de que o frete pago no transporte entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica gera direito ao crédito de PIS/Cofins (conforme noticiado no recurso voluntário, o transporte de mercadorias se deu entre o centro de distribuição da Recorrente e suas lojas). Vejam:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de PIS, a

partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

(Acórdão 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária nº 3301-001.577, de 21/08/2012)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2005

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

(Acórdão 3ª Seção/3ª Turma Especial nº 3803-003.749, de 28/11/2012)

Admitido o recurso, vemos que a discussão em torno do creditamento do PIS/Cofins sobre fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não é nova no CARF e já rendeu acalorados debates.

Estamos entre aqueles que há muito já firmaram o entendimento de que, nas condições em que os fatos se apresentam nos autos – a mera transferência de mercadorias do centro de distribuição da Recorrente para as suas próprias lojas –, não há o direito ao crédito de PIS/Cofins.

Primeiro, porque a transferência assim realizada não corresponde a uma efetiva operação de venda: aquele negócio jurídico realizado com a clara intenção de transferir o domínio de uma coisa móvel, posteriormente completado, como se sabe, pela sua tradição. O entendimento contrário equivaleria a alargar sobremaneira a hipótese, para além daquela prevista na norma legal.

Segundo, porque o frete sobre o qual se pretende o creditamento não foi pago em razão do transporte de produtos em elaboração, para a realização de uma nova etapa da produção, entre unidades produtores do próprio Recorrente (ou entre um estabelecimento da Recorrente e de terceiros para a realização desta etapa), hipótese em que, obviamente, este gasto **se incorporaria ao custo de produção**, conforme autoriza o art. 290 do Decreto nº 3.000, de 1999, atual Regulamento do IRPJ:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

(...) (g.n.)

Enfim, no caso em análise, não há o direito pretendido, entendimento que tem sido comungado por outras Turmas de Julgamento da 3ª Seção do CARF. Exemplificativamente:

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA ARMAZÉNS E DEPÓSITOS. IMPOSSIBILIDADE. Carece de previsão legal a apropriação de créditos, na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em relação ao custo do frete arcado com a transferência de mercadorias acabadas ou prontas para consumo a depósitos ou armazéns, próprios ou de terceiros. (CARF/4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3403-002.373, de 22/8/2013).

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS e da Cofins. (CARF/2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3201-002.235, de 22/06/2016).

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para formação de lote de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição. (CARF/4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3403-002.681, de 28/1/2014).

Ante o exposto, conheço do recurso especial e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade.

A discussão se restringe a possibilidade de creditamento do PIS/Cofins sobre fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Para melhor elucidar meu entendimento, importante trazer o conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos.

Nos autos do processo administrativo nº 13984.001511/200587, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, a ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama expôs brilhantemente o conceito de insumo, que passam a integrar a presente fundamentação:

" Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

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

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

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

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

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

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, por sua vez, foi confirmado pela pesquisa desenvolvida no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SO sob a coordenação dos estudiosos Breno Vasconcelos, Daniel Santiago, Eurico de Santi, Karem Dias e Suzy Hoffman.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

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

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

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

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

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

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

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

Isso, ao dispor:

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]”

- *art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):*

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 ° Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

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

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

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

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

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

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

- *Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;*
- *Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.*

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

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

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

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

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

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

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas

Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente 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."

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

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

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

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

Precedentes.

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

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

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

No presente caso, o Recurso Especial, versa especificamente sobre o direito a créditos de PIS e COFINS sobre despesas de fretes entre estabelecimentos da empresa, notadamente entre o centro de distribuição de mercadorias e as lojas comerciais da empresa.

Vale ressaltar que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que se dedica à prestação de serviços de reparo, substituição e colocação de vidros e acessórios automotivos, à comercialização de vidros, faróis, lanternas e outros acessórios para automóveis e ao gerenciamento de prestadores de serviços de sua rede de afiliadas.

Desta maneira, considerando o meu entendimento acerca do conceito de insumos, em relação os **fretes**, considerando o objeto social do sujeito passivo, entendo que,

Processo nº 13896.721081/2013-12
Acórdão n.º **9303-004.318**

CSRF-T3
Fl. 13.595

geram crédito de PIS/Pasep e Cofins, os serviços de frete utilizados pela empresa, por serem necessários para a atividade final de venda de mercadorias e para a prestação de serviços pela ora Recorrente.

O que, por conseguinte, é de se dar provimento ao Recurso do Sujeito Passivo.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran