



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

Processo n° 10680.722403/2010-35
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.673 – 3ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARCELORMITTAL BRASIL S/A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2005

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELOS FORNECEDORES, MAS DESDE QUE COMPROVADO O PAGAMENTO DAS TRANSAÇÕES E A CORRESPONDENTE ENTREGA DAS MERCADORIAS.

Realidade em que as aquisições do sujeito passivo estão sujeitas à apuração de crédito básico pela aquisição de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Direito o qual deverá ser reconhecido uma vez evidenciado nos autos, independentemente do recolhimento da contribuição por parte dos fornecedores, a anotação, no corpo das notas fiscais de entrada, de que as correspondentes operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS. associado à comprovação do pagamento das transações e da entrega das mercadorias, o que afasta as conseqüências decorrentes da eventual inidoneidade dos fornecedores. nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.

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, 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

CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELOS FORNECEDORES, MAS DESDE QUE COMPROVADO O PAGAMENTO DAS TRANSAÇÕES E A CORRESPONDENTE ENTREGA DAS MERCADORIAS.

Realidade em que as aquisições do sujeito passivo estão sujeitas à apuração de crédito básico pela aquisição de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Direito o qual deverá ser reconhecido uma vez evidenciado nos autos, independentemente do recolhimento da contribuição por parte dos fornecedores, a anotação, no corpo das notas fiscais de entrada, de que as correspondentes operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS. associado à comprovação do pagamento das transações e da entrega das mercadorias, o que afasta as consequências decorrentes da eventual inidoneidade dos fornecedores. nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.

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.

Recurso Especial do Procurador negado

Recurso Especial do Contribuinte negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, em relação ao Recurso Especial do Contribuinte (1) no tema da decadência em relação ao mês de fevereiro de 2005, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos e Charles Mayer de Castro Souza, que não conheceram e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (2) no tema do direito de crédito de Pis e Cofins, por unanimidade de votos, em conhecer do

recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito da decadência, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3301-001.577, de 22 de agosto de 2012 (fls. 2612/2622 do processo eletrônico), proferido pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso de Ofício; e, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

***RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA
QUINQUÊNAL. DEMANDA DE ENERGIA. EXONERAÇÃO.***

Correta a exoneração de partes dos créditos tributários, em virtude da decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir-los, bem como do reconhecimento do direito de o contribuinte deduzir das contribuições apuradas mensalmente os créditos básicos apurados sobre os custos incorridos com demanda de energia elétrica.

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DIFERENÇAS.

NOTAS FISCAIS DE FORNECEDORES/NOTAS FISCAIS DE ENTRADA.

Restabelece-se a exigência das partes dos créditos tributários correspondentes aos créditos básicos das contribuições para o PIS e Cofins, exoneradas pela autoridade julgadora de primeira instância calculados indevidamente sobre os valores das notas fiscais de entradas emitidas pelo próprio contribuinte e não sobre os valores das notas fiscais dos fornecedores.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 28/02/2005

DECADÊNCIA. TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

No julgamento do Resp 973.733/SC, sob o regime do art. 543C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a contagem do prazo quinquenal de que a Fazenda Pública dispõe para a constituição de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que não houve pagamento, deve ser efetuada nos termos do art. 173, I, do CTN; assim, em face do disposto no art. 62-A do RICARF, adota-se para o presente julgamento, aquela decisão, afastando a suscitada decadência.

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, 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.

RO PROVIDO EM PARTE E RV PROVIDO EM PARTE

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recuso do Contribuinte dando direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de frete *intercompany*. O acórdão indicado como paradigma é de n.º 2201-00.081 (fls.2624/2630)

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente pelo despacho de fls. 2646/2650, por ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial somente em relação à(s) matéria(s) tomada de crédito das contribuições

sociais não cumulativas sobre as despesas de frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma.

Não sendo demonstrada a divergência quanto ao frete entre estabelecimento relativos a insumos e produtos inacabados.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 2665/2678 postulando seu não provimento do recurso especial da fazenda, para manter a decisão v. Acórdão.

O Contribuinte, também apresentou Recurso Especial postulando a Decadência do direito de a autoridade efetuar o lançamento, no prazo previsto no art. 150, §4º, ao invés do art. 173, I, ambos do CTN, nos casos em que o pagamento antecipado não existe porque o contribuinte, tendo procedido ao cálculo e declarado à Administração, não apurou saldo a pagar; e o Direito de crédito de Pis e Cofins, no regime da não-cumulatividade, calculado sobre aquisição de insumos, cuja comprovação de custo efetivo não conste das notas fiscais de saída emitidas pelo fornecedor.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido pelo despacho de fls. 2881/2884.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2886/2895 postulando o não provimento do Recurso Especial do Contribuinte, para manter a decisão v. Acórdão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Do Recurso especial da fazenda.

O recurso interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda, quanto especificamente aos **créditos de PIS/COFINS sobre os fretes entre estabelecimentos da Recorrida.**

Não obstante, levada a matéria a exame de admissibilidade recursal, o CARF entendeu que somente tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de frete para transporte de **produtos acabados** entre estabelecimentos da mesma firma estava efetivamente demonstrada por meio de paradigma recursal.

O que **significa dizer que quanto** tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de frete para transporte de **insumos e produtos semi-acabados** entre estabelecimentos da mesma firma. **a matéria ficou inadmitida para julgamento pela CSRF.**

Diante disto, passo a discorrer sobre a matéria posta em julgamento.

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 n.º 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:

[...]

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

[...]

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

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

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação***

diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, 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 elasticidos.

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 vênha, 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.

Segundo consta dos autos, as despesas incorridas com fretes cujos créditos foram glosados se referem a transportes de produtos em elaboração e/ ou acabados de uma unidade para outra da recorrente.

As despesas com transporte de produtos em elaboração para conclusão em outra unidade fabril, de fato, constituem custos de produção. Já os fretes para transporte de produtos acabados constituem despesas na operação de vendas.

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

Por outro lado, entendo, também, que o disposto no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, dá a Contribuinte o direito de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS:

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

[...]

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

[...]

Verifica-se que as operações realizadas pela contribuinte, conforme já relatado nos autos, trata de efetiva operação de venda da mercadoria, sendo assim, sobre as operações de transferência entre estabelecimentos de produtos acabados da Recorrida, à luz do princípio da não cumulatividade e da legislação de regência, permitir o creditamento do PIS e COFINS. Esta transferência é necessária para a concretização de operações de venda junto a clientes da Contribuinte.

Por tais razões, a interpretação que entendo deva prevalecer, por privilegiar o desígnio da não cumulatividade, é aquela que concede o direito ao crédito referente as

despesas com fretes para transporte de 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.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

Do Recurso do Contribuinte

O Contribuinte, também apresentou Recurso Especial postulando a Decadência do direito de a autoridade efetuar o lançamento, no prazo previsto no art. 150, §4º, ao invés do art. 173, I, ambos do CTN, nos casos em que o pagamento antecipado não existe porque o contribuinte, tendo procedido ao cálculo e declarado à Administração, não apurou saldo a pagar; e o Direito de crédito de Pis e Cofins, no regime da não-cumulatividade, calculado sobre aquisição de insumos, cuja comprovação de custo efetivo não conste das notas fiscais de saída emitidas pelo fornecedor.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE SUCATA

A fiscalização glosou das bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins a diferença entre os valores das notas fiscais de entrada escrituradas pelo contribuinte e aqueles das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, que deram suporte à entrada de mercadoria nos estabelecimentos industriais. Tais valores foram glosados por ausência de suporte legal para que a empresa alterasse por sua própria conta o valor da operação indicado no documento fiscal hábil e idôneo que acoberta a operação de venda de sucata (nota fiscal do fornecedor) e também por infringirem o princípio da não-cumulatividade, já que tais valores não foram tributados em operação anterior.

Segundo consta nos autos, as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos adquirentes, refletem os reais pesos e valores, são os documentos passíveis de escrituração e hábeis a comprovar o valor da operação.

E diante disto, os créditos de PIS e Cofins foram apropriados com base nos pagamentos dos valores constantes nas notas fiscais de entrada, que representam seu efetivo custo.

No entanto, entendo que caso dos créditos a serem apropriados na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, deve ser considerado o custo efetivo do contribuinte ao adquirir os insumos, nos termos das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, este efetivo custo, consta na nota fiscal de entrada.

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)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

1- dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

De acordo com diligência requerida pela DRJ/Belo Horizonte, a Contribuinte apresentou os comprovantes de pagamentos de notas fiscais selecionadas pela fiscalização entre aquelas discriminadas na planilha “Apuração das diferenças entre notas fiscais de sucatas” (fls. 817/1.227). E apresentou os comprovantes bancários de pagamentos, e apresentou planilhas vinculando a nota fiscal emitida pelo fornecedor à nota fiscal de entrada e ao pagamento aos fornecedores, além da demonstração dos lançamentos contábeis. (fls. 2.316/2.515).

Além disso, na própria nota fiscal de entrada está discriminado o número da nota fiscal do fornecedor. Portanto, as transferências bancárias nos exatos valores das notas fiscais de entrada e em datas seguintes à emissão dessa nota fiscal demonstram que esses pagamentos se referem às operações de compra de sucata, efetivados de acordo com o valor constante na nota fiscal de entrada que, por sua vez, está vinculada a uma nota de saída do fornecedor.

Vale ressaltar, que as mercadorias aqui tratada, se refere sucata, matéria-prima utilizada pela contribuinte, portanto, deve gerar o crédito pelo seu valor de aquisição. Valor este que se reflete na nota fiscal de entrada.

Ademais, o direito ao crédito do PIS e COFINS deve corresponder à integralidade das despesas necessárias à aquisição de receitas, ou seja, os gastos vinculados à atividade do contribuinte representam receitas de seus fornecedores (etapa anterior) que devem, portanto, ser afastadas da receita posterior.

Verifica-se que os documentos são idôneos, e mesmo nos casos de inidoneidade das notas fiscais emitidas por fornecedores inaptos, a produção de efeitos tributários para o adquirente que comprovar a efetivação do pagamento e o recebimento dos bens ou mercadorias, conforme dispõe o art. 82 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. (grifo nosso)

Entendo que no caso dos autos o Contribuinte tem direito ao crédito em relação aos valores efetivamente pagos nas transações comerciais de aquisição de insumos comprovadamente realizadas.

Desta maneira, dou provimento ao Recurso especial do Contribuinte.

DA DECADÊNCIA

No mérito, centra-se a controvérsia na suposta violação ao art. 45 da Lei n.º 8.212/91 e ao art. 150, §4º do CTN ao ser reconhecido, pelo acórdão recorrido, como aplicável ao PIS o prazo decadencial de 5 (cinco) anos constante no CTN.

A divergência a ser apreciada refere-se à correta aplicação do prazo decadencial, se do art. 45 da Lei n.º 8.212/91 (dez anos) ou do §4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional (5 anos).

Em razão da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n. 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar os recursos extraordinários nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante STF nº 08, indubitável estar-se diante de hipótese de aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) do Código Tributário Nacional:

Súmula Vinculante STF nº 08

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

Esclareça-se que, após a edição da Súmula Vinculante nº 08, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias cinge-se à aplicação dos artigos 150, §4º ou 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra no art. 62, §2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do recurso especial n.º 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos, restando superada a tese da irrelevância de ter ocorrido ou não pagamento, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)
[...]

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na inteligência do acórdão do STJ cuja ementa transcreveu-se acima: (i) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN) em caso de dolo, fraude ou simulação; quando não houver pagamento antecipado ou inexistir declaração prévia do débito; ou (ii) a partir do fato gerador (art. 150, §4º do CTN) nas hipóteses de pagamento parcial ou integral do débito ou existência de declaração prévia do mesmo.

Feitas estas considerações, passe-se ao exame do artigo de lei aplicável ao caso destes autos. O litígio decorre de lançamento de ofício para constituição do crédito tributário referente à contribuição de PIS referente ao mês de fevereiro de 2005.

No mês de fevereiro/2005 a empresa não recolheu essas contribuições em virtude de ter apurado créditos no regime não-cumulativo.

A Autoridade Julgadora de primeira instância, reconheceu a sua ocorrência para os fatos geradores ocorridos até junho de 2005, inclusive, exceto para o fato gerador de fevereiro, exclusivamente, em relação ao PIS, pelo fato de não ter havido antecipação de pagamento para a contribuição devida naquele mês, aplicou o prazo nos termos do CTN, art. 173, I.

Verificava-se que fiscalização reconheceu que inúmeros créditos do contribuinte foram devidamente declarados em DACON no mês em questão.

Nesse sentido, não há que se discutir inexistência de pagamento, **na medida em que a Empresa declarou créditos suficientes e adimpliu a obrigação de pagamento do PIS em fevereiro de 2005.**

Em consonância com o entendimento do STJ consignado no recurso especial n.º 973.733, as circunstâncias acima descritas levam à conclusão de que, havendo a declaração do crédito tributário por parte do Sujeito Passivo; e, ainda, inexistindo dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar na forma do art. 150, §4º do CTN, observando-se o prazo de 05 (cinco) anos contados da data do fato gerador do tributo.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da contribuinte, para declarar a decadência do fisco quanto ao lançamento do PIS para o período de fevereiro de 2005, nos termos do art. 150, §4º do CTN e da Súmula Vinculante STF n.º 08.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Malgrado vencidos quanto ao conhecimento do recurso especial interposto pela contribuinte na parte referente ao tema da decadência em relação ao período de fevereiro de 2005, coube-nos redigir o voto vencedor do acórdão.

Diz a il. Relatora que, no mês em referência, a contribuinte não recolheu as contribuições em virtude de ter apurado créditos no regime não cumulativo, ainda assim concluiu que o prazo extintivo do direito do Fisco rege-se pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, é matéria assente na jurisprudência, a aplicação do referido dispositivo somente se dá quando há pagamento antecipado, consoante entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Confira-se a seguinte ementa de decisão prolatada na sistemática dos recursos repetitivos – portanto, de observância obrigatória neste Colegiado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(STJ, Primeira Seção, Min. Luiz Fux, REsp 973733 / SC, DJe 18/09/2009)

Processo nº 10680.722403/2010-35
Acórdão n.º **9303-004.673**

CSRF-T3
Fl. 2.917

Como se vê, o acórdão recorrido está em sintonia com o entendimento pacífico do STJ, não sendo, portanto, de reformá-lo.

Ante o exposto, quanto ao tema do prazo decadencial, nego provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza