

Da Dissensão Quanto aos Insumos Passíveis de Gerarem Créditos de PIS e de Cofins às Prestadoras de Serviço de Transporte Rodoviário de Cargas na Sistemática da Não-Cumulatividade

Raul Costi Simões

Especialista em Direito Tributário pelo IBET e Direito do Estado pela UniRitter, Advogado e Membro da FESDT

Resumo: Muitas das discussões judiciais que abarrotam o Poder Judiciário, possuem como cerne temas que envolvam significativo grau de subjetividade quanto aos limites atribuíveis a determinados conceitos. Tal situação não escapa no âmbito tributário, ao revés, neste campo as principais disputas judiciais têm como embate situações nas quais o alcance atribuído pelos contribuintes a determinado instituto ou conceito diverge daquele empregado pelo ente tributante. Um exemplo prático disto ocorre quanto à celeuma firmada entre a Receita Federal e os contribuintes quanto aos insumos passíveis de gerarem crédito de PIS e de COFINS - regime não cumulativo - no ramo do transporte rodoviário de cargas, discussão esta que não pode olvidar-se das regras de interpretação dispostas no próprio sistema jurídico tributário.

PALAVRAS CHAVE: PIS E COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE - INSUMOS - TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

1. Introdução

O presente trabalho tem como objeto a análise acerca do conceito passível de se atribuir ao termo insumo, em face da divergência do tema, no âmbito tributário, quando da aferição dos créditos passíveis de serem aproveitados pelos contribuintes.

Para fins de limitação do estudo, bem como com o desiderato de abordar tema em voga, a presente análise dar-se-á com fulcro na solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008 da Receita Federal do Brasil, a qual trata, no regime não-

cumulativo, da vedação de créditos de PIS e de COFINS às empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas, os quais seriam oriundos dos gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas.

Para tanto, iniciar-se-á pelo exame da matéria na esfera administrativa, analisando-se, primeiramente, a solução de divergência antes mencionada, as soluções de consulta anteriores e as decisões existentes no Conselho de Contribuintes sobre a matéria objeto do presente estudo.

2.1 Âmbito Administrativo

2.1.1 Solução de Divergência que Ensejou o Presente Estudo

A solução de divergência n.º 14, a qual acarretou no presente trabalho, é datada de 28 de maio de 2008, e possui a seguinte redação:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 14 de 28 de Maio de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. **Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.** Disposições legais: Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. **Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançados ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsados), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte. (sem destaque no original)**

Na mencionada consulta, por uma interpretação literal, verifica-se a assertiva de que para ambas as contribuições sociais (PIS e COFINS), no regime não-cumulativo, não haveria crédito oriundo de gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio, pois todas estas situações não se configurariam serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.

Para fins de justificar a inexistência de crédito oriundo do pedágio, consta, ainda, na solução de divergência, de que tal gasto é legalmente atribuído ao contratante do serviço de transporte, o que seria mais uma razão para vedar o creditamento ao transportador de carga.

Insta salientar que soluções de divergência, como a ora analisada, advêm por força de interpretações divergentes relativas à mesma matéria. Tal situação ocorre quando autoridades fazendárias, respondendo a consultas relativas à interpretação da legislação tributária sob determinado assunto, concluem de forma diversa uma da outra, ocasionando confusão aos contribuintes e aos próprios fiscais. Por tal razão, existe previsão legal e infra-legal acerca da necessidade de se consolidar a matéria através de solução de divergência (§ 11, artigo 48 da lei n.º 9.430/96 e dispositivos contidos na IN N.º 740/2007), a qual acarreta na uniformização do tema para todos os demais órgãos fazendários do país.

De acordo com a legislação, uma solução de consulta pode ser “reformada”, aplicando-se a interpretação oriunda da solução de divergência.

Com relação à discussão se esses itens são, ou não, passíveis de creditamento pelas empresas de transporte de cargas, como se verifica na solução de divergência, o principal ponto refere-se à qualificação dos mesmos como insumos, ou não.

A matéria é tão polêmica, que desde o início da sistemática de creditamento dos insumos, para o PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, houve várias decisões, desde a expressa declaração de que os mesmos eram insumos e passíveis de creditamento, decisões de que somente o valor pago a título de pedágio poderia ser creditado, até decisões pela impossibilidade de creditamento de qualquer um deles.

Haja vista que as soluções de consulta desencadearam a solução de divergência, objeto deste estudo, passemos à análise de algumas das soluções de consultas já proferidas.

2.1.2 Soluções de Consulta Acerca do Tema em Questão

Desde o advento da nova sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, e da possibilidade de se aproveitar créditos oriundos de insumos, no que se refere aos transportadores de cargas, passou-se a questionar a Receita Federal se os gastos com seguros de qualquer espécie, os serviços de rastreamento e o valor pago a título de pedágio importariam em insumos e, portanto, passíveis de

serem creditados pelas empresas com o escopo de abaterem do valor devido às contribuições sociais mencionadas.

Como se demonstrará a seguir, em 2003 houve solução de consulta afirmando que todos esses itens compunham insumos passíveis de serem utilizados para fins de creditamento pelos transportadores de cargas.

Posteriormente, surgiram consultas que passaram a admitir como insumo somente os valores pagos a título de pedágio, pois os outros itens, pelas novas interpretações, não seriam insumos.

Na evolução da discussão, manteve-se a restrição aos outros itens, passando-se a afirmar que o valor pago de pedágio poderia ser aproveitado, creditado, mas com ressalvas, mas especificamente com relação à previsão contida no artigo 2.º da Lei n.º 10.209/2001, pois quem usufrísse do benefício contido no enunciado do *caput* deste artigo, não poderia se creditar.

Por derradeiro, adveio a solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008 (alhores transcrita), através da qual a Receita Federal do Brasil passou a interpretar que as empresas prestadoras de serviço de transporte de cargas não poderiam usufruir de crédito de PIS e de COFINS para nenhum dos citados itens.

Segue a transcrição de algumas soluções de consulta que demonstram esta instabilidade e a comprovação de que o tema em discussão causa muita polêmica, inclusive para o fisco, haja vista que os seus órgãos interpretativos há vários anos estão discutindo se tais itens são insumos ou não na citada atividade:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 145 de 03 de Setembro de 2003

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS **A partir de 01/02/2003, os gastos de empresa de transporte**, relativos a contrato de leasing de máquinas, equipamentos, **ônibus e caminhões**, podem ser objeto do cálculo do crédito a ser descontado. O crédito relativo aos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado contempla a depreciação de todos os bens do ativo imobilizado, inclusive os adquiridos anteriormente a 01/12/2002 e os utilizados nas unidades administrativas. Os créditos a serem descontados no regime do PIS não-cumulativo não contemplam quaisquer valores calculados com base em amortizações do ativo diferido. **Os gastos com** consertos e reparos de ônibus e caminhões utilizados na atividade principal da sociedade, bem como os gastos com manutenção dos veículos e gastos com recauchutagem de pneus, **seguros de veículos, seguro de passageiros e pedágio, dão direito ao crédito do PIS não-cumulativo a ser descontado, a partir de 01/02/2003, desde que pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País.** O valor das peças de reposição, que se encontravam em estoque em 01/12/2002, utilizados como insumo na prestação de serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, pode ser considerado na apuração do valor do crédito a ser descontado no PIS, na modalidade não

cumulativa, a partir de 01/02/2003, na forma da legislação própria.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 462 de 30 de Setembro de 2004

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO. **CRÉDITO REFERENTE A INSUMOS. Os valores pagos a título de serviços de rastreamento via satélite, seguro de cargas, serviços de cargas e descargas, bem como o vale-pedágio não reembolsado pelo tomador de serviços, caracterizam-se como insumos utilizados na atividade-fim de empresa de transporte rodoviário de cargas, podendo, portanto, compor o somatório dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para o Pis/Pasep.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98 de 18 de Julho de 2006

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. **INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Para efeito de apuração de créditos da Cofins, não se configuram como insumos utilizados na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, os seguros de cargas e de frota e os serviços de rastreamento via satélite. Por outro lado, consideram-se insumos, para esse mesmo fim, os serviços de carga e descarga e o pedágio não reembolsado pelo tomador do serviço.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 163 de 04 de Dezembro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. **INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Os gastos com consertos e reparos de caminhões utilizados diretamente na atividade de prestação de serviços de transporte de cargas, pagos a pessoa jurídica, geram direito ao crédito da contribuição, podendo ser considerados como insumo pela consulente, desde que tais gastos não representem aumento da vida útil prevista para o bem no ato de sua aquisição e não estejam sujeitos a registro no ativo imobilizado. **Não se consideram como insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da contribuição, os gastos com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não. Os gastos efetuados com pedágios para a conservação de rodovias só dão direito aos créditos se pagos pela própria pessoa jurídica contribuinte e esta não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001, segundo o qual o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não é****

considerado receita operacional ou rendimento tributável e nem constitui base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias. Os valores das despesas realizadas com uniformes, alimentação e vale-transportes, fornecidos aos empregados, mesmo que estes estejam vinculados aos serviços prestados, não se enquadram no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, para fins de gerar direito aos créditos a serem descontados da contribuição apurada. (sem destaque nos originais)

2.1.3 Das Decisões do Conselho de Contribuintes Sobre a Matéria

O Conselho de Contribuintes, órgão de julgamento do Ministério da Fazenda, e que profere decisões administrativas passíveis de reformar as decisões das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, recentemente pronunciou-se acerca do tema, em dois julgados da mesma empresa, dos quais advieram as ementas a seguir transcritas:

EMENTA: Deu-se provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negou-se provimento, para não reconhecer as exclusões feitas sobre receitas de terceiros. Vencido o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; **II) por unanimidade de votos, negou-se provimento, para não reconhecer as exclusões com despesas com pedágio; e III) por maioria de votos, deu-se provimento, para reconhecer o direito ao creditamento do PIS não-cumulativo, referente às despesas com contratação de seguros de cargas.** Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Alexandre Kern. Fez sustentação oral pela recorrente, a Dr^a Clarissa Cerqueira Viana Pereira. (CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Recurso Voluntário 137910, Terceira Câmara, Relator Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, 11/03/2008)

EMENTA: Deu-se provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negou-se provimento, para não reconhecer as exclusões feitas sobre receitas de terceiros. Vencido o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; **II) por unanimidade de votos, negou-se provimento, para não reconhecer as exclusões com despesas com pedágio; e III) por maioria de votos, deu-se provimento, para reconhecer o direito ao creditamento do PIS não-cumulativo, referente às despesas com contratação de seguros de cargas.** Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes. (CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Recurso Voluntário 133380, Terceira Câmara, Relator Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, 02/07/2008) (sem grifos nos originais)

Insta que se destaque dois pontos com relação às ementas acima transcritas:

1.ª) Das decisões prolatadas, a primeira ocorreu em momento anterior à publicação da solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008 e a segunda pouco tempo depois.

2.ª) Não está disponível o inteiro teor dos Acórdãos, somente as ementas. Porquanto, tem-se comprometida a análise entre a ementa e o conteúdo do corpo do acórdão em ambas as decisões.

Destarte, em não havendo acesso à íntegra dos julgados, não há como precisar-se os termos dos mesmos, bem como as razões fáticas que ensejaram tais decisões, haja vista que em cada caso qualquer nuance pode influenciar sobremaneira a decisão.

De qualquer sorte, duas conclusões podem ser aferidas, a primeira no sentido de que a empresa teve, por unanimidade, julgado improcedente o direito de excluir da base de cálculo do PIS as despesas com pedágio, e a segunda no sentido de ter obtido êxito, por maioria, quanto ao reconhecimento de se creditar para o PIS, no regime não-cumulativo, das despesas com contratação de seguros de cargas.

Com relação à improcedência de excluir da base de cálculo as despesas com pedágio, na ementa não está claro de qual tributo se está falando quanto a esta exclusão. Entrementes, no início dos quadros das ementas, há referência de que se estaria tratando de PIS e de COFINS.

Como exposto, não constam as razões fáticas que ensejaram tais decisões, e no que se refere ao pedágio, não se trata exatamente do tema em questão, mas sim do direito da empresa de excluir da base de cálculo das contribuições tais valores, direito este previsto tanto em lei, quanto em instrução normativa vigente, mas que foi negado nos julgamentos mencionados. É possível se presumir que em tais casos a empresa tenha sido autuada em face da verificação do não cumprimento de algum dos requisitos legais exigidos para tal desiderato. De qualquer sorte, tal assunto possui certa vinculação ao presente estudo, razão pela qual abordá-lo-emos de forma perfunctória adiante.

Mas a situação que chama a atenção nesses julgados, refere-se à procedência quanto ao reconhecimento da empresa que atua no ramo do transporte de cargas obter o reconhecimento, do órgão julgador, na esfera administrativa, para fins de se creditar do PIS não-cumulativo referente às despesas com contratação de seguros de cargas, mesmo que tenha sido julgado procedente pela maioria dos conselheiros.

Não há como sabermos, neste momento, as razões fáticas deste julgado, mas em razão desta primeira decisão sobre o tema, verifica-se que, a princípio, os "insumos" oriundos dos seguros de cargas, são reconhecidos como tais para fins de creditamento das empresas transportadoras de cargas que estejam pelo regime da não-cumulatividade no PIS e na COFINS, o que sinaliza um ótimo começo nesta

disputa interpretativa entre contribuintes e fisco.

Ainda, destaca-se outro julgado no qual o contribuinte restou vencido e a discussão cingia-se ao reconhecimento de crédito de PIS oriundo de insumo advindo de bens, e não da prestação de serviços, como é o caso dos "insumos" objeto deste trabalho. Contudo, a fundamentação da decisão reporta-se às razões de outro julgamento no qual o Conselho de Contribuintes definiu quais seriam os insumos passíveis de creditamento para o PIS.

Segue a ementa do julgado e excerto da fundamentação do mesmo:

Ementa: PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção. **DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.** Homologa-se a compensação declarada pelo sujeito passivo até o limite do crédito que lhe foi reconhecido no demonstrativo de créditos da contribuição ao PIS Não Cumulativo. Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, **adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS/Pasep a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.** Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção. (CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Recurso Voluntário 137820, Terceira Câmara, Relator Odassi Guerzoni Filho, D.O.U. 28/02/2008) (sem grifo no original)

Excerto da fundamentação:

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O legislador definiu as formas de aproveitamento dos créditos a serem confrontados com o valor do débito da contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade, de modo a se apurar, ou o valor a recolher, ou o valor a ser ressarcido/compensado, no artigo 3º da citada Lei nº 10.637, de 2002, e na IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002 (com as alterações da IN SRF 358, de 2003), que dispõem:

[...]

Vê-se, por esses dispositivos que o legislador define com clareza as condições para o aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS/Pasep, de modo que as mesmas podem ser resumidas em dois grupos: o dos bens e o das despesas.

No das “despesas”, podem ser aproveitados os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; com arrendamento mercantil e com energia elétrica.

Já no grupo dos “bens”, são permitidos os créditos decorrentes daqueles adquiridos para revenda; da aquisição de máquinas, equipamentos e outros incorporados ao ativo imobilizado; as edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros **e os bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.**

Neste caso, a definição do que seja insumo é clara, ou seja, quaisquer bens, além da matéria prima, material de embalagem e produto intermediário, que, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, sofram desgaste, dano ou perda.

Para reforçar esse meu entendimento, recorro a trechos dos votos proferidos pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Presidente desta Terceira Câmara, nos julgamentos de cinco outros processos de interesse de Calçados Samello S/A, cuja temática é a mesma de que trata o presente julgamento, e que resultaram nos Acórdãos nºs. 203-12.448 a 203-12.452, todos eles votados nesta mesma Sessão, *in verbis*:

O núcleo de toda a controvérsia cinge-se à delimitação do significado do termo insumo para efeito de amplitude dos créditos conferidos ao contribuinte, no contexto da não-cumulatividade do PIS.

[...]

Como é cediço, historicamente, apenas o IPI e o ICMS foram constitucionalmente abrangidos pela obrigatoriedade de aplicação da não-cumulatividade. O Texto Constitucional foi omissivo quanto à cumulatividade das contribuições sociais, mesmo após sua introdução na ordem jurídica infra-constitucional promovida, em 30.12.02, exclusivamente em relação ao PIS, pela Lei 10.637/02.

Apenas com o advento da EC nº 42/2003 é que se fez referência na Constituição Federal à não-cumulatividade, delegando à lei ordinária a incumbência de definir os setores para os quais a contribuição seria não-cumulativa.

A regra-matriz de incidência do PIS - também do PASEP - está definida nos seus artigos 1º e 2º e que a dedução dos créditos vinculados à não-cumulatividade dá-se no momento da apuração da contribuição devida no mês, já que o artigo 3º dispõe que “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a [...]”. Vê-se que a não-cumulatividade

do PIS tem como característica a utilização dos créditos em momento posterior à configuração do débito tributário, não se confundindo com base imponible. Dessa forma, a regra da não-cumulatividade deixa de guardar qualquer vínculo com o padrão de incidência do PIS, o que nos leva a concluir que o conceito de não-cumulatividade do PIS é um conceito estipulativo, criado por legislação ordinária, com contornos especiais e peculiares, visando a desoneração da cadeia produtiva dessa contribuição, desde que se atendam algumas condições para se ingressar nesse novo regime.

E não se venha alegar que essa Constituição Federal precisava dar autorização explícita para que o legislador ordinário assim procedesse, uma vez que “quem pode o mais pode o menos”. Ora, se era dado ao legislador ordinário instituir contribuição com a característica de ser cumulativa, está implícito que a desoneração por uma sistemática não-cumulativa também estava ao alcance do legislador ordinário, mormente quando o mesmo tem competência para instituir isenções e benefícios fiscais condicionados.

Partindo, então, da premissa de que o legislador ordinário não estava obrigado a instituir o conceito de ‘não-cumulatividade’ insito ao IPI e ao ICMS, e que estaríamos diante de uma sistemática toda própria de não-cumulatividade, passemos então a perscrutar o real alcance do termo ‘insumo’ inserto no referido preceptivo legal.

Os dispositivos da Lei 10.637/2002 define com bastante clareza as condições para o aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS/Pasep, de modo que as mesmas podem ser resumidas em dois grandes grupos: o dos bens e o das despesas.

Os créditos oriundos das despesas podem ser abatidos dos débitos, desde que a prestação de serviços seja efetuada por pessoa jurídica domiciliada no País e aplicada ou consumida na produção ou fabricação do produto, no caso de estabelecimentos industriais ou na prestação do serviço, no caso de empresas prestadoras de serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003).

Por outro lado, em relação ao outro grande grupo, aos bens “utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”, já se vislumbra uma restrição aqui localizada, senão vejamos.

O termo ‘insumo’ não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e

produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Um outro argumento que se pode utilizar para reconhecer que o conceito de insumo presente no indigitado preceptivo legal é o Processo n.º 13855.001172/2003-42 utilizado pela legislação do IPI, trata-se da presença da expressão “inclusive combustíveis e lubrificantes”. Se o conceito de insumos aqui utilizado era mais amplo do que o referido na legislação do IPI, então por que agregar a esse conceito os combustíveis e lubrificantes?

Responde-se: Porque é sabido que o conceito de insumo definido pela legislação do IPI não contemplaria tais produtos, uma vez que não guardaria semelhança como o conceito estrito senso de “matéria prima.

A IN n.º 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.º 358, de 2003, por sua vez, sanou qualquer dúvida por ventura existente com relação à interpretação da Lei n.º 10.637/2002:

[...] § 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) 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003).”

E não se venha alegar que o referido termo tem sido empregado no sentido de restringir os créditos gerados no interior da não-cumulatividade do PIS ao argumento de que a contribuição tem como materialidade de incidência o faturamento e este não pode ser equiparado ou limitado a operações realizadas com produto industrializado. É que tal argumentação não passa de uma falácia, uma vez que dá a entender que o único item que estaria contemplado pela não cumulatividade do PIS seria os créditos oriundos de insumos, tal qual definido por aquele Parecer. Nada mais equivocado. Primeiro, porque esse é apenas um dos itens contemplados na indigitada Lei e, por último, como já foi exposto, o conceito de não-cumulatividade do PIS, é um conceito estipulativo, criado por lei com características peculiares, não se identificando totalmente com o conceito daquele instituto disposto na Constituição, cabível tão-somente para o IPI e para o ICMS. (sem destaque no original)

Pela leitura desta decisão, apesar da mesma tratar da conceituação de quais bens utilizados na produção/fabricação de um produto possam ser qualificados como insumo para fins de creditamento do PIS, de qualquer sorte, podemos extrair que são considerados como tais, além das matérias-primas e produtos

intermediários *strito sensu* e material de embalagem, quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, os quais sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano, ou a perda de suas propriedades físicas ou químicas.

Para os itens em questão, os mesmos, salvo interpretação diversa, são utilizados diretamente na atividade das empresas transportadoras de cargas e preenchem o outro requisito de serem tomados de pessoa jurídica domiciliada no País.

A importância desse julgamento advém do fato de que a conceituação do que seja insumo está calcada no sentido de que se deve demonstrar que o mesmo foi utilizado, consumido na produção/prestação de serviço e que sejam utilizados em razão e diretamente na atividade da empresa.

De qualquer forma, mesmo que a decisão administrativa enverede por outra conceituação, e caso o contribuinte venha a perder alguma disputa no Conselho de Contribuintes, terá direito de pleitear o seu direito na esfera judicial, haja vista que a esfera administrativa veda o posterior ingresso no Poder Judiciário somente ao fisco, na parte em que este sucumbir, e não ao contribuinte, conforme previsto no artigo 5.º, inciso XXXV da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Assim, mesmo que as decisões administrativas venham a uniformizar a matéria em sentido contrário ao creditamento dos itens em análise, a decisão final poderá ser obtida perante a esfera judicial.

2.2 Da Previsão Legal e Infra-Legal da Matéria

Demonstrada a polêmica em torno da questão, passe-se à análise da legislação e dos demais atos normativos que regem a matéria, dispositivos estes, inclusive citados como lastro à solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008, mas os quais, conforme demonstrar-se-á, *data venia* entendimento contrário, não condiz com a melhor interpretação a ser dada ao tema.

A previsão legal, atualmente em vigor, e que estabelece o direito do contribuinte creditar-se de bens e serviços empregados diretamente na sua atividade, está prevista no inciso II, do artigo 3.º da Lei n.º 10.637/2002, a seguir transcrito:

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 idêntica encontramos na legislação em vigor que trata da COFINS, mais precisamente no inciso II, do artigo 3.º da 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;

Regulamentando esses dispositivos legais, temos alguns atos normativos que possuem eficácia a ser aplicada pelos órgãos fazendários, face à disposição constante nos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Dentre os atos normativos em vigor, podemos destacar a Instrução Normativa n.º 247, de 21 de novembro de 2002, especificamente a alínea "b", inciso I, do seu artigo 66, combinado com a alínea "b", inciso II, parágrafo 5.º do mesmo artigo; e a Instrução Normativa n.º 404, de 12 de março de 2004, no seu artigo 8.º, parágrafo 4.º, inciso II, alínea "b", a seguir transcritos:

IN N.º 247/2002

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:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

[...]

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

[...]

II - utilizados na prestação de serviços:

[...]

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

IN N.º 404/2004

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:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

[...]

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

[...]

II - utilizados na prestação de serviços:

[...]

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

Pela análise destes dispositivos legais e infra-legais, para o caso em tela, os gastos com rastreamentos de veículos e cargas, seguros de qualquer natureza vinculados ao transporte da carga e os valores gastos com pedágio quando da realização do serviço, importam sim em insumos passíveis de gerarem créditos à empresa que exerça essa atividade.

A legislação não deixa dúvidas quanto a isso. Podem surgir dúvidas quanto à qualificação de determinado serviço, se o mesmo está sendo, realmente, empregado diretamente na prestação do serviço, bem como se ele caracterizar-se-á como um insumo.

A celeuma está na conceituação de insumo, da qual já tivemos uma visão de como o Conselho de Contribuintes, em alguns julgados, a caracteriza.

De qualquer maneira, indiferentemente de como os órgãos julgadores, sejam da esfera administrativa, sejam do Poder Judiciário, venham a se pronunciar sobre o tema, os mesmos não podem se olvidar da disposição contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, a qual prevê que a lei tributária não pode alterar o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, *in litteris*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ou seja, mesmo que outros dispositivos legais, ou infra-legais, venham a tratar da matéria, ou que os julgadores possam, *a priori*, dar-lhe algum entendimento restritivo, é mister não cair no esquecimento o dispositivo mencionado, previsto no Capítulo do Código Tributário Nacional que trata da Interpretação da legislação Tributária.

2.3. Da Conceituação de Insumo

Já se transcreveu, alhures, excerto de voto proferido em julgado no Conselho de Contribuintes, no qual, apesar da sucumbência do contribuinte, em matéria diversa da presente, houve uma fixação de uma primeira análise do que seja insumo.

No vernáculo Brasileiro, conforme se extrai do Dicionário Aurélio, insumo significa¹:

“S.m. Econ. Combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço”.

A doutrina não se afasta muito de tal conceituação, como podemos verificar na transcrição de excerto de obra sobre o tema²:

1 FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. 2. ed., rev. e aumentada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p. 954.

2 PERES, Adriana Manni ... [et al.]. Como utilizar créditos fiscais do IPI, PIS/Cofins e ICMS/SP. São Paulo : IOB Thomson, 2005, p. et seq.

É permitido descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins calculados sobre os 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.

A grande dificuldade que se apresenta na utilização dos créditos sobre insumos reside em distinguir, primeiramente, o que é custo em contraposição à despesa e, dentro do custo, o insumo que gera direito ao crédito.

Distingue-se custo de despesa pelo critério residual. O que não for custo é despesa. O custo corresponde à soma de todos os gastos, diretos ou indiretos, no processo de produção de um bem ou serviço. O insumo, segundo o Dicionário Michaelis, designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento. Todavia, não tem a mesma abrangência que o custo. **Somente bens e serviços diretamente consumidos ou efetivamente utilizados na produção ou na prestação de serviços são caracterizados como insumo.** Podemos dizer que todo insumo é custo, porém, nem todo custo é insumo.

(sem destaque no original)

Pela citação acima, verifica-se a mesma distinção, qual seja: a de que o insumo se caracteriza pela consumação, efetiva utilização na prestação do serviço.

Quanto aos itens que foram descaracterizados como insumos, na solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008, para os transportadores de carga, não há posicionamento nos Tribunais Regionais Federais, tampouco no Superior Tribunal de Justiça. Contudo, das decisões encontradas no Judiciário, não sobre estes itens, mas sobre outros que empresas prestadoras de serviço objetivaram utilizar como crédito de PIS e de COFINS, os Tribunais se manifestaram no sentido de que somente se caracterizam como insumo, para o creditamento, aqueles serviços e bens diretamente empregados na atividade do prestador de serviço.

A título exemplificativo, seguem algumas decisões, a primeira do Tribunal Regional Federal da 4.ª Região e a segunda do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região.

Decisão do TRF4:

EMENTA: 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. (TRF4, AMS 2005.71.04.004365-6, Primeira Turma, Relator Wilson Darós, D.E. 04/12/2006) (sem destaque no original)

Decisão do TRF4:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVA. LEI Nº 10.637/2002. LEI Nº 10.833/2003. DESCONTO DE CRÉDITOS RELATIVOS ALIMENTAÇÃO, COMBUSTÍVEL UTILIZADO EM SERVIÇO E ASSISTÊNCIA MÉDICA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A questão posta à resolução nestes autos diz respeito ao alegado direito da parte impetrante de descontar créditos calculados sobre alimentação, combustível utilizado em serviço e assistência médica, concedidos na forma de "tickets", além de planos e seguros de saúde, na apuração dos valores devidos a título da COFINS e da contribuição ao PIS. 2. A respeito do tema, o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 (relativos à contribuição ao PIS) e o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, autorizam o desconto de créditos calculados em relação a "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...]" 3. As soluções de consulta emitidas pela Secretaria da Receita Federal a respeito do tema apontam dois impedimentos ao desconto dos valores relativos a "tickets" de alimentação, combustível em serviço, assistência médica e seguros saúde. O primeiro deles diz respeito à falta de caracterização dessas despesas como "insumos", já que não são aplicadas ou consumidas diretamente na prestação de serviços. O segundo óbice está fundamentado na regra do art. 3º, § 2º, de ambas as Leis, já que tais valores seriam "mão de obra paga a pessoa física". 4. **Quanto à efetiva caracterização desses valores como insumos, vale observar que não há qualquer disposição legal específica que inclua ou exclua tais valores nessa categoria. Nesses termos, aparenta estar no âmbito das interpretações possíveis desses dispositivos legais aquela que só admite o desconto dos valores aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços.** 5.

Como salientado na solução de consulta nº 29/2004, transcrita às fls. 386, as despesas em questão não se enquadram nessa situação. “Se, por hipótese, nenhum serviço for prestado no período, tais gastos não deixariam de existir para a empresa”. Assim, “esses dispêndios não representam, pois, custos dos serviços prestados, mas sim despesas da atividade da pessoa jurídica”. 6. De toda forma, tais conclusões não são aquelas desejadas expressa e explicitamente pela norma legal, de tal sorte que conclusão diversa seria em princípio igualmente aceitável. 7. Sem embargo dessa possibilidade, o certo é que a regra legal que estipula que “não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física” acaba por sepultar qualquer pretensão da parte impetrante. 8. **De fato, ainda que os valores relativos a alimentação, combustível em serviço e assistência médica possam ser pagos a terceiros, ou atribuídos aos empregados na forma de serviços, constituem inegável retribuição indireta à prestação de serviços.** 9. O fato de a legislação de regência excluir da base de cálculo da Contribuição Social sobre a Folha de Salários - CSFS os valores pagos a título de auxílio alimentação no âmbito do PAT (Programa de Alimentação ao Trabalhador) do Ministério do Trabalho em nada altera tais conclusões (art. 3º da Lei nº 6.321/76; art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212/91). Tratando-se de apuração de valores devidos a título da COFINS e da contribuição ao PIS, tributos que têm por hipótese de incidência o faturamento (ou a receita), não há qualquer relação possível com a natureza salarial (ou não) daquelas verbas. Assim, o fato de não constituir “salário” não autoriza, por si só, o desconto dos valores respectivos das importâncias devidas a título das contribuições discutidas nestes autos. 10. O fornecimento de combustíveis e de serviços de assistência médica pode ser considerado igualmente uma retribuição indireta à prestação de serviços, estando igualmente vedado, desta forma, o pretendido desconto. 11. Apelação a que se nega provimento. (TRF3, AMS 2004.61.00.018919-0, Terceira Turma, Relator Juiz Renato Barth, D.J.U. 30/01/2008) (sem destaque no original)

Essas decisões trazem à baila a conceituação mencionada, de que insumo somente se considera o bem ou o serviço diretamente empregado e utilizado na produção de outro bem, ou, como no caso em tela, na prestação do serviço. Por isso, façamos os seguintes questionamentos: a transportadora de cargas tem como custo, indiferentemente da prestação de um serviço específico de transporte, o pagamento de pedágios? Ainda, ela tem de pagar pelo seguro de carga, caso não transporte nenhuma mercadoria? Ou tem de gastar com rastreamento de veículos, sem que estes estejam, efetivamente, realizando algum serviço de transporte de cargas?

A resposta é hialina, no sentido negativo, o que comprova que tais itens são, no caso das empresas transportadoras de carga, insumos, pois são diretamente aplicados e consumidos na prestação dos seus serviços.

Indo um pouco além do que até aqui exposto, considerando como insumo

até mesmo gastos que, *data venia* entendo que não se enquadram como tal, mas que se vingar, acarretará no conhecimento de crédito de outras despesas além dos insumos, segue decisão recente prolatada no Tribunal Regional da 1.ª Região:

DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de efeito suspensivo ativo, pretende ELFE SOLUÇÃO EM SERVIÇOS LTDA. ver reformada a decisão proferida pelo Juízo da 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos da ação proposta pelo rito ordinário 2007.34.00.036423-0, deferiu parcialmente o pedido liminar, para suspender os efeitos do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no que tange exclusivamente às despesas com fardamento ou uniforme e com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da própria empresa destinados ao transporte de empregados, necessários à prestação dos serviços de limpeza e conservação.

A agravante alega que, *por força da não-cumulatividade, o contribuinte pode descontar da base de cálculo dos citados tributos os valores já recolhidos em outras etapas do processo produtivo em itens como, por exemplo, a alimentação, a saúde, o transporte e a vestimenta dos empregados que exercem a atividade fim de uma empresa que atua na área de prestação de serviços.*

Defende que as despesas efetivadas com fornecimento aos empregados de vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde se caracterizam como insumos, não caracterizando remuneração paga ao trabalhador, ou seja, não possuem natureza salarial.

Suscita, para respaldar suas alegações, o princípio da cumulatividade do PIS e da COFINS, o princípio da legalidade, a definição de insumo.

Requer, assim, a concessão da antecipação da tutela recursal, para determinar a suspensão total da eficácia do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, possibilitando a agravante creditar-se dos valores dos insumos relativos a vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados.

Este agravo de instrumento, protocolizado em 28/04/2008, veio-me concluso em 30/04/2008.

Decido.

Em razão do evidente *periculum in mora*, recebo o agravo como de instrumento, nos termos da redação dada ao art. 522 do CPC pela Lei 11.187/2005.

O MM. Magistrado *a quo* deferiu parcialmente a liminar, pois concluiu que *as despesas com o fornecimento, a seus empregados, de vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida e seguro-saúde, embora não se enquadrem no conceito de remuneração, a teor do art. 458, § 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas e do art. 2º, "a", da Lei 7.418/85, devem ser incluídas no conceito de 'mão-de-obra paga a pessoa física' para fins de exclusão do direito ao crédito.*

In casu, objetiva a ora agravante, neste recurso, seja determinada a suspensão total da eficácia do Ato Declaratório Interpretativo 4 de 2007, possibilitando o crédito dos valores dos insumos relativos a vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados.

Não obstante os fundamentos expostos na decisão agravada, razão assiste à tese defendida pela empresa agravante.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do princípio da não-cumulatividade em relação ao PIS e à COFINS, ambas no art. 3º, II, não criaram restrição nenhuma aos bens e serviços utilizáveis como insumos na prestação de serviços de asseio e conservação, um dos objetos sociais da agravante.

Tais leis definem como insumos todos os bens e serviços necessários à prestação de serviços em geral. O Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, ao restringir à compensação a cargo de tais empresas, excluindo os insumos como vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados, acabou por contrariar previsão legal, assim como ferir princípios constitucionais.

O referido ato declaratório interpretativo restringindo o alcance da não-cumulatividade prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e extrapolando os parâmetros legais entra em franca violação ao princípio da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica.

Sua ilegalidade é patente em razão da própria natureza jurídica de ato infra-regulamentar, pois não poderia, de modo algum, deixar de considerar insumos determinados fornecimentos e despesas necessárias à prestação dos referidos serviços.

Embora anterior à edição do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, apenas para elucidar a presente controvérsia, trago à colação teor da Solução de Consulta 16, de 27/05/2004, da Superintendência Regional da Receita Federal/3ª Região Fiscal, em que foi proferido entendimento de que *os valores referentes ao fornecimento de fardamento, alimentação e vale-transportes aos funcionários envolvidos diretamente na prestação dos serviços, durante e para a execução destes, quando sejam fornecidos pela própria consulente, ou ainda que tais bens e serviços sejam prestados e fornecidos por pessoa jurídica domiciliada no País, com ônus para aquela, se enquadraram como insumos utilizados na prestação de serviços e podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da Cofins, a partir de 1º de fevereiro de 2004 e do PIS/PASEP a partir de 1º de janeiro de 2003.*

Quanto ao *periculum in mora*, caso não seja deferida a manutenção dos referidos créditos, a agravante estará sujeita à cobrança e aplicação de sanções por parte da agravada pelo fato de informar, em sua escritura contábil, os créditos ora questionados.

Ante o exposto, **defiro o pedido de antecipação da tutela recursal**, para **suspender a eficácia total** do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, possibilitando a agravante creditar-se dos valores insumos relativos a vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano

de saúde fornecidos aos empregados, abstendo-se a agravada de qualquer procedimento fiscalizatório ou de autuação (TRF1, AI 2008.01.00.020853-, Relatora Maria do Carmo Cardoso).

Portanto, face a essas considerações, pode-se concluir que a solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008 restringiu o creditamento de verdadeiros insumos às empresas que realizam o transporte de cargas, sendo, portanto, passível de discussão tal posicionamento adotado pelo fisco.

2.4. Valores Pagos a Título de Pedágio

Quanto aos valores pagos a título de pedágio, a solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008 dispôs no sentido de inexistência do direito ao crédito, indiferentemente do aproveitamento do disposto no artigo 2.º da Lei n.º 10.209/2001.

LEI N.º 10.209/2001

Art. 2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, **nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.**

Parágrafo único. O valor do Vale-Pedágio obrigatório e os dados do modelo próprio, necessários à sua identificação, deverão ser destacados em campo específico no documento comprobatório de embarque.

IN N.º 247/2002

Art. 35. As empresas transportadoras de carga, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte.

Parágrafo único. As empresas devem manter em boa guarda, à disposição da SRF, os comprovantes de pagamento dos pedágios cujos valores foram excluídos da base de cálculo.

Insta mencionar-se que o artigo 2.º da Lei n.º 10.209/2001 possui enunciado no sentido de que se excluirá da base de cálculo das contribuições sociais ou previdenciárias os valores pagos a título de pedágio, situação esta que permanece válida, mas em sendo utilizada esta faculdade, não há que se falar em crédito de tais valores para as mesmas contribuições, pois ao se proceder à exclusão dos mesmos da base de cálculo das exações em comento, acaba-se obtendo o efeito da não-cumulatividade almejado.

Ou seja, quando o contribuinte se credita de um percentual aplicado sobre o valor gasto com um certo bem/serviço, ele extrai da sua fase este mesmo valor,

quando abate do valor que deve pagar pelo PIS e COFINS. No entanto, quando se permite a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS que o mesmo tem de pagar, do valor integral que gasto com certo bem/serviço, estar-se-á obtendo o mesmo feito da obtenção do crédito oriundo da aplicação da mesma alíquota sobre o mesmo valor.

Em suma, quando a empresa exclui da base de cálculo o valor gasto com pedágios, não há que se falar em créditos.

De qualquer sorte, e diferentemente do que consta na solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008, em não havendo a exclusão da base de cálculo das contribuições, e não havendo o ressarcimento do tomador do serviço quanto a tais gastos, há que se considerar o pedágio como um insumo que dá direito ao crédito para fins de compensação com o PIS e a COFINS, pois em tal situação estar-se-á diante de verdadeiro insumo.

3. Conclusão

Assim, pelos fundamentos expostos, conclui-se que os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas, são passíveis de gerarem crédito para as empresas que exerçam a atividade de transporte de cargas, pois se tratam de verdadeiros insumos empregados pelos prestadores desta modalidade de serviço.

Entrementes, não olvidemos da necessidade de se obter tal reconhecimento através de demanda judicial, haja vista que a solução de divergência n.º 14 de 28 de maio de 2008 acarretará em diretriz a ser seguida pelos agentes fiscais, os quais autuarão as empresas de transporte de cargas que não possuam decisão judicial que vede tal procedimento.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed., rev. e aumentada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira.

PERES, Adriana Manni ... [et al.]. *Como utilizar créditos fiscais do IPI, PIS/Cofins e ICMS/SP*. São Paulo : IOB Thomson, 2005.